

20721
125



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ACATLÁN**

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA
DETERMINACION DEL IMPUESTO PREDIAL
EN EL ESTADO DE MEXICO**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

MARCOS GUTIERREZ MARTINEZ

ASESOR: LIC. CESAR IRIGOYEN URDAPILLETA

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

ACATLÁN, ESTADO DE MÉXICO,

2003



A



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

NOMBRE: MARCOS
GUTIERREZ MARTINEZ
FECHA: 27 MAYO 2003
PA (G. J. D.)

Oh Jehová:

Tú me has examinado y conocido.

Tu has conocido mi sentarme y mi levantarme;

Has entendido desde lejos mis pensamientos,

Has escudriñado mi andar y mi reposo, y todos mis caminos te son conocidos.

Pues aún no está la palabra en mi lengua y he aquí, oh Jehová, tú la sabes toda.

Detrás y delante me rodeaste, y sobre mí pusiste tu mano.

Tal conocimiento es demasiado maravilloso para mí.

Alto es, no lo puedo comprender.

Porque tú formaste mis entrañas;

Tú me hiciste en el vientre de mi madre.

Te alabo porque formidables y maravillosas son tus obras.

Estoy asombrado y mi alma lo sabe bien.

No fue encubierto de ti mi cuerpo,

Bien que en oculto fui formado,

Y entretreído en lo más profundo de la tierra.

Mí embrión vieron tus ojos.

Y en tu libro estaban escritas aquellas cosas,

Que fueron luego formadas,

Sin faltar una de ellas.

¡Cuan preciosos me son oh Dios tus pensamientos!

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

¡Cuan grande es la suma de ellos si los enumero, se multiplican más que la arena!;

Despierto y aún estoy contigo.

Salmo 139.

Gracias Jehová, porque en efecto, aún desde antes de ser concebido ya habías pensado en mi y predestinaste lo que habría de ser.

Gracias, pues tu mano fiel siempre ha estado conmigo; has concedido los deseos de mi corazón y mi vida ha sido guardada por ti.

Gracias, por los padres que me engendraron y me han guiado; por los hermanos que tengo y sus familias; por los ángeles que me han rodeado; por haberme permitido ser universitario y porque proveíste lo necesario para culminar con éxito esta carrera.

Gracias por el privilegio que me concediste para estudiar en instituciones tan amadas. Primero, en la Escuela Nacional Preparatoria "Pedro de Alba" y después en la Escuela Nacional de Estudios Profesionales "Acatlán"; pues ambas contribuyeron no sólo a mi formación académica, sino personal e institucional; los logros obtenidos han sido fruto de las herramientas forjadas en dichos institutos.

Dios, no hay palabras suficientes que demuestren mi gratitud.

Aún así, gracias por haberme permitido ser lo que soy.

ISMAEL:

Gracias por amarme de la forma en que lo has hecho; por darme la oportunidad de ser tu hijo; por el sacrificio y trabajo que has puesto para darnos lo mejor.

Eres ejemplo vivo de que todo obstáculo se puede superar; de que el trabajo, el esfuerzo, la honestidad, la sencillez, la persistencia y el empeño forjan a los grandes hombres y los conducen a la victoria.

Gracias, porque a pesar de tus pocas palabras, sabes demostrar amor y devoción por tus hijos; porque hasta el día de hoy nunca nos has dejado solos y tus oraciones, han cubierto nuestras vidas de protección y bendición.

El tenerte como padre es un honor y un excelente regalo de Dios. A Él doy gracias por tu vida, salud, fortaleza, inteligencia y sabiduría; nos has sabido guiar y llevar por la senda del bien de lo contrario, no seríamos lo que ahora somos.

Definitivamente, eres un excelente padre, estoy orgulloso de ti y TE AMO.

Eternamente, Gracias.

Papá.

CRISTINA:

Indiscutiblemente, eres una madre excepcional.

Gracias por llevarme en ti nueve meses;

Por soportar el dolor que cause al nacer;

Por tu paciencia y sabiduría para encausar mi carácter;

Por los varazos propiciados cuando fueran necesarios;

Por tus palabras de aliento y consejos;

Por soportar las lágrimas y los malos ratos que te cause;

Por tu preocupación y esas noches en vela;

Por cuidarme en la enfermedad y en medio de temores;

Por tus infinitas muestras de amor y ternura;

Por tus besos, caricias y apapachos;

Por la fortaleza y ánimo cuando me fui de casa.

Gracias, muchas gracias, pues al fin llegue a la cima de esa pirámide de la cual hablabas, sin importar que muchos se quedaran en el camino. Porque ahora he llegado a la meta, y he concluido con éxito, pero sobre todo gracias porque me han legado lo mejor: la forma de poder vivir honesta y honradamente.

¿Sabes? Yo también tengo presente -como si hubiese sido ayer- tu mano cubriendo la mía, caminando rumbo a la escuela temeroso por ese gigantesco ferrocarril que parecía descarrilarse. Gracias por protegerme y cuidarme.

Mami te adoro y este logro es más tuyo que mío.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

E

MIKY:

Has sido para la familia ejemplo a seguir en trabajo, esfuerzo y persistencia, no por nada fuiste la primera en culminar una carrera.

Tus palabras de aliento y ayuda, fueron parte importante en la culminación de este logro.


Gracias por aquellas cosas de las que te privaste con el propósito de que tuviera otras, no te importó dar tu tiempo, aún y cuando ello implicó un doble esfuerzo en tus actividades; por cuidarme y tolerar mi mal carácter; por amarme y por tus oraciones; han tenido efecto.

Gracias por haberme dado dos sobrinos encantadores; de los cuales, estoy convencido, harás mexicanos de bien; espero que mañana este trabajo les sea útil y se enorgullezcan de él pero mejor aún: que lo superen.

Te agradezco que seas la hermana que eres; simplemente: Extraordinaria.

Dios guarde y haga prosperar tu hogar.

Miky, espero haber seguido tu ejemplo honrosamente.

 **TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

MAYO:

Alabo a Dios por haber permitido que fuéramos hermanos.

Definitivamente no alcanzan las palabras para agradecerte lo que has hecho por mi. No quisiera señalarlas para no dejar pasar ninguna de ellas, pero como olvidar desde los paseos guiados en andadera hasta los realizados en auto nuevo; las noches de conversación y consejos; la forma en que has compartido los frutos de tu escuela y trabajo con nosotros; y ¿por qué no decirlo?, los enojos y pleitos que sirvieron para conocernos más para así aprender a respetar la individualidad de cada uno.

Estoy convencido que sin ti, esto hubiese sido más difícil; gracias por aligerar la carga.

Gracias por haberme dado la oportunidad de ser tío. A Dios le agradezco por tu familia y por la posibilidad que te dio para poder alcanzar tu sueño.

Mayo, eres un gran hermano. Te Amo y te Admiro.

↳

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

SU:

Este logro también es tuyo.

Sin ti simplemente no habría podido ser posible.

Gracias por tu amor y el empeño puesto en este proyecto;

Por las horas de sacrificio y las batallas libradas, de las cuales has salido victoriosa.

Te admiro porque supiste vencer miedos y no diste paso atrás.

En verdad, eres una amiga, compañera y mujer excepcional.

Ahora sé que no sólo cuento contigo; sino que eres parte de mi.

Mucho me has dado; espero no defraudarte;

Ojalá este proyecto sea el primero de muchos que realicemos.

Gracias, por la paciencia y esperanza depositada en mi;

Por las horas frente al monitor de tu computadora;

Por el cansancio del ir y venir cargando este trabajo;

Por la insistencia, el ánimo y la tolerancia mostrada.

Gracias por todas y cada una de aquellas cosas que en menor o mayor medida contribuyeron a la materialización de este objetivo.

Amor...

Gracias por él.

#1

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Magistrada NORA YOLANDA MOLINA RAYGOSA:

Gracias por la adopción.

Gracias por haber sido mi maestra e inducirme a la ciencia del Derecho Administrativo. Por lo menos, logró que uno de sus pupilos se enamorara fervientemente de esta rama tan noble del derecho.

Gracias por la confianza depositada en mí; por la oportunidad de ser su colaborador en la División de Ciencias Jurídicas de la Escuela Nacional de Estudios Profesionales "Acatlán". Definitivamente tuve excelentes lecciones de vida.

Gracias por abrirme la puerta al fascinante mundo del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, pues no sólo presté servicio social, sino que empecé a desarrollar los conocimientos jurídicos de forma paralela a la vida real; y es por ello que ahora sé por cual senda caminar.

Gracias, por su amor y amistad;

Por los consejos dados y los regaños propiciados;

Por las palabras de aliento y las exhortaciones;

Por haber contribuido de forma integral a mi formación.

Gracias por la oportunidad de ser parte de su equipo de trabajo.

Soy afortunado por haberle conocido y eso, definitivamente es una bendición.

Gracias por la posibilidad de soñar realidades.

¡Se hizo realidad el sueño;

I

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Licenciada EVANGELINA GUERRERO SEPÚLVEDA:

Es definitivo; usted ha sido un pilar en mi formación universitaria y personal.

Gracias por la orientación y auxilio brindado para la realización de este logro.

Gracias por la posibilidad de ser su colaborador en la División de Ciencias Jurídicas de la Escuela Nacional de Estudios Profesionales "Acatlán"; si bien es cierto que no desarrolle conocimiento jurídico alguno, también lo es, que adquirí habilidades y practique con herramientas que han sido de vital importancia en mi desempeño profesional, sin las cuales habría cometido innumerables errores y hubiese sufrido serios tropiezos.

Le agradezco los consejos dados al momento de partir de la Ciudad de México, los tengo presentes y los recuerdo frecuentemente para no dejar de observarlos.

Infinitas gracias por el apoyo, esfuerzos e interés mostrados para la culminación de este trabajo. Sin usted habría sido muy difícil.

La admiro y respeto.

2

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Licenciado CESAR IRIGOYEN URDAPILLETA:

Gracias por la formación que me brindo a través de sus cátedras.

Es un ejemplo real del verdadero profesionalista, siempre preparado y conocedor de los temas que enseña; ávido de nuevos conocimientos para engrandecer el espíritu y para retransmitirlos a su vez, con los que hemos tenido la fortuna de ser sus discípulos. Comprometido con nuestra Alma Mater y excelente representante del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Le agradezco el concederme el privilegio de ser asesorado por Usted para el desempeño de esta compañía; así como por las palabras de aliento, los consejos y las facilidades brindadas para su culminación.

Que Dios le guarde y le prospere en todos los caminos que emprenda.

Muchas gracias.

K

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Con la **UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO:**

Estoy agradecido por la oportunidad que me brindó para estudiar la licenciatura de mi elección. Además soy bendecido, pues estudié en las escuelas y turnos de mi elección.

Gracias porque desde la Escuela Nacional Preparatoria, aprendí el valor y orgullo que significa ser “universitario”; ciertamente los colores oro y azul están grabados en mi mente y corazón desde esa edad adolescente.

La Universidad no sólo me formó en el campo jurídico, sino también en el humano; me abrió la puerta a la cultura, al deporte, a conocimientos nuevos y asombrosos, y me ha dado la oportunidad de generar otros más, tal y como lo es el presente trabajo. Por la Universidad Nacional mi visión de la vida, de mi familia, de mi comunidad y de mi país son totalmente diferentes.

Por todo lo anterior y tantas cosas más que no acabaría de enunciar, estoy grandemente agradecido con la Universidad Nacional Autónoma de México, con la Escuela Nacional de Estudios Profesionales “Acatlán”; con la Escuela Nacional Preparatoria “Pedro de Alba” y con México.

Universidad Nacional:

Daré mi mejor esfuerzo para ser un digno representante tuyo.

人

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

OSCAR, TINO, JUANITO, ADOLFO Y JOSÉ LUIS:

Gracias por ser mis amigos, pues a pesar de la distancia sé que cuento con ustedes.

Gracias por haberme permitido ser parte de un proyecto; demostramos que bien vale la pena cualquier sacrificio por la Universidad Nacional. Gracias "Proyecto Acatlán".

Los admiro, ya que cada uno en su campo de acción, hace su mejor esfuerzo por no defraudar a sus familias y a la Universidad que los formaron.

Son universitarios excepcionales, buenos mexicanos y excelentes amigos.

Ustedes también son parte de lo que soy y siempre estarán conmigo.

"Farsantes": Gracias.

RENE:

Te agradezco por tu amistad, pues fue vital en mi vida universitaria, gracias por aquellas clases de Derecho Administrativo, por el tiempo y espacio dedicado a mi persona.

Gracias por tus consejos y cátedras; contribuyeron a que sea una persona más y mejor preparada.

M

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Gracias al Honorable Sínodo:

Lic. Alfredo Pérez Montaña

PRESIDENTE.

Lic. Ramón Pérez García

SECRETARIO.

Lic. Cesar Octavio Irigoyen Urdapilleta.

VOCAL.

Lic. Luis Gustavo Vela Sánchez.

PRIMER SUPLENTE.

Lic. Alma Rosa Bernal Cedillo

SEGUNDO SUPLENTE.

4

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

GRACIAS:

A todas aquellas innumerables personas que hasta el día de hoy han participado en mi formación espiritual, personal y profesional.

Por si en algún momento no lo he hecho, u olvido hacerlo de viva voz o bien, por si la memoria me es infiel, en este momento les agradezco todas y cada una de las cosas que han hecho por mi.

A todos

Gracias Totales

2

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

**“En consecuencia, quien esto lea, si tiene certeza, avance en mi compañía;
indague, si duda; pase a mi campo cuando reconozca su error,
y enderece mis pasos cuando me extravié.
Así marcharemos con paso igual...”**

San Agustín.

INDICE

INTRODUCCIÓN.

CAPÍTULO I. ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN.

I.	EL ESTADO.	
	a) Definición.	
	b) Elementos.....	1.
II.	LOS FINES DEL ESTADO.	
	a) El fin supremo del estado.	
	b) Clasificación de los fines del estado.....	15.
III.	LAS FUNCIONES Y ACTIVIDADES DEL ESTADO.	
	a) La división de funciones y poderes.	
	b) Funciones materiales y formales.	
	c) Las funciones del estado.....	19.
IV.	LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.	
	a) Aspectos que intervienen en la actividad financiera.	
	b) Fin de la actividad financiera.....	29.
V.	LA OBTENCIÓN DE RECURSOS PARA EL ESTADO.	
	a) Clasificación de ingresos.....	34.
VI.	LA POTESTAD Y COMPETENCIAS TRIBUTARIAS DEL ESTADO.	
	a) Potestad tributaria.	
	b) Competencia tributaria.	
	c) Potestad y competencias tributarias federal, estatal y municipal (Artículos 73, 40 y 115 Constitucionales)	39.

CAPÍTULO II. EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

- I. ANTECEDENTES DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN MÉXICO.
 - a) Introducción.
 - b) Época precolonial
 - c) Época colonial.
 - d) México Independiente.
 - e) Principios fiscales provenientes de los Estados Unidos de América.
 - f) Principios fiscales provenientes de España.
 - g) Consolidación del sistema tributario mexicano..... 46.

- II. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA TRIBUTACIÓN EN MÉXICO.
 - a) Antecedentes legislativos de la fracción IV del artículo 31 constitucional..... 59.

- III. LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y SUS GARANTÍAS.
 - a) La constitución política y su integración.
 - b) Las garantías constitucionales.
 - c) Las garantías individuales..... 64.

- IV. PRINCIPIOS O GARANTÍAS TRIBUTARIAS.
 - a) Libertad de igualdad.
 - b) Garantía o libertad de trabajo.
 - c) Garantía o derecho de petición.
 - d) Garantía de igualdad y prohibición de leyes privativas.
 - e) Garantía de irretroactividad.
 - f) Garantía de audiencia.
 - g) Debida fundamentación y motivación.
 - h) La multa excesiva y la confiscación de bienes.
 - i) Tributos en tiempo de guerra.
 - j) La prisión por deudas fiscales.
 - k) La prohibición de exentar impuestos.
 - l) Prohibición de aduanas interiores. (Las alcabalas)
 - m) Garantía del artículo 23 constitucional.
 - n) El destino de las contribuciones.
 - o) Garantía de proporcionalidad y equidad.
 - p) Garantía de legalidad..... 94.

CAPITULO III. LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO Y EL ASPECTO DOCTRINAL DEL IMPUESTO.

- I. LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO.
 - a) Definiciones.
 - b) Características.
 - c) Las contribuciones en México..... 111.

- II. DOCTRINAS IDEOLÓGICAS DEL IMPUESTO.
 - a) Teoría de la equivalencia.
 - b) Teoría del seguro.
 - c) Teoría del capital nacional.
 - d) Teoría del sacrificio.
 - e) Teoría de Eheberg..... 130.

- III. TEORIA GENERAL DEL IMPUESTO.
 - a) Definición de impuesto.
 - b) Características.
 - c) Clasificación.
 - d) Elementos.
 - e) Propósito..... 133.

- IV. REQUISITOS CONSTITUCIONALES DEL IMPUESTO EN MÉXICO.
 - a) Deben estar establecidos en una ley.
 - b) Deben ser proporcionales y equitativos.
 - c) Su producto debe destinarse al gasto público..... 149.

2

TESIS CON
FALLA DE ORDEN

CAPITULO IV.EL IMPUESTO PREDIAL EN EL ESTADO DE MÉXICO. SU LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

- I. COMPETENCIA TRIBUTARIA FEDERAL, ESTATAL Y MUNICIPAL.
 - a) Historia.
 - b) Competencia tributaria exclusiva de la federación.
 - c) Competencia tributaria de las entidades federativas.
 - d) Competencia tributaria municipal..... 157.

- II. LA COORDINACIÓN FISCAL
 - a) Historia.
 - b) El sistema de coordinación fiscal..... 170.

- III. LA HACIENDA MUNICIPAL.
 - a) Los ingresos municipales.
 - b) Limitaciones constitucionales en favor de los municipios.
 - c) Las contribuciones municipales..... 180.

- IV. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO.
 - a) Definición.
 - b) Clases de determinación.
 - c) Determinación aplicable en México. Autodeterminación..... 189.

- IV. LA TRANSGRESIÓN AL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, AL DETERMINAR EL IMPUESTO PREDIAL EN EL ESTADO DE MÉXICO.
 - a) Antecedentes y régimen legal del impuesto predial.
 - b) Características del impuesto predial en el Estado de México.
 - c) Inconstitucionalidad de la determinación del impuesto predial en el Estado de México..... 193.

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFÍA.

INTRODUCCIÓN

El tema que se trata en el presente estudio, se refiere a "La inconstitucionalidad en la determinación del impuesto predial en el Estado de México", toda vez que consideramos que actualmente, la forma en que se encuentra regulada tal figura en los ordenamientos tributarios de dicha entidad, contravienen abiertamente los principios de proporcionalidad y equidad que debe observar todo gravamen. Tal situación no sólo se traduce en una trasgresión a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que además afecta directamente el patrimonio de los gobernados, y permite que las autoridades municipales se alleguen de recursos económicos de una forma arbitraria, desproporcional e ilegal.

En consecuencia, el objetivo del trabajo que nos ocupa, será demostrar la forma en que se transgrede nuestro marco constitucional, al aplicar el método para la determinación del monto que debe pagar cada contribuyente, por concepto de impuesto predial en los municipios del Estado de México.

Consideramos que lo anterior adquiere gran relevancia, si tenemos en cuenta que tratándose de contribuciones municipales, es común que los estudiosos del Derecho, los litigantes, legisladores y juzgadores, no les presten la atención que requieren con el propósito de perfeccionarlos y cuidar que no violenten el orden constitucional, no obstante que en algunos casos son de gran importancia económica, como en el caso del gravamen inmobiliario; lo cual permite que las autoridades exactoras realicen actos contrarios a lo dispuesto en nuestra Carta Magna, sin que exista una fuerza jurídica que haga contrapeso a tal situación.

Efectivamente, en el caso que nos ocupa, los legisladores locales del Estado de México, no se han preocupado por revisar y corregir las deficiencias constitucionales contenidas en la regulación del impuesto predial, ello con el propósito de buscar que se ajuste estrictamente a los lineamientos que en materia de contribuciones establece nuestra Carta Magna, por el contrario, muchas veces parece que los creadores de las leyes, se preocupan más por representar y cuidar los intereses de las autoridades administrativas, que los de sus representados; limitándose a emitir pequeñas reformas, las cuales muchas veces en lugar de resolver el problema, lo agudizan, resultando más afectados los contribuyentes,

T

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

pero sin atreverse a replantear de fondo las deficiencias contenidas en los actos que emiten, ya sea por temor a los costos políticos que ello puede representar o bien por ignorancia respecto de la materia que legislan.

De esta forma se permite que los fiscos municipales recauden a su más libre albedrío y entender, pues se les da la posibilidad de aplicar procedimientos con serios vicios legales, aunado a que es común que en materia de contribuciones, ni si quiera apliquen tales procedimientos como se encuentran establecidos en las normas legales, es más, muchas veces ni siquiera se apoyan en ellos, los cuales deben ser de aplicación estricta, sino que van más allá, al grado de exigir pagos sustentados en un simple criterio o bien en un programa de *software*, sin importarles que los montos exigidos sean excesivos, no tengan relación alguna con la capacidad de los contribuyentes para aportar a los gastos públicos, ni mucho menos que se de un trato desigual a gobernados colocados en la misma situación jurídica.

En este orden de ideas, si los contribuyentes al no ser peritos en la materia tributaria, desconocen que las autoridades administrativas, les cobran tributos violentando la Constitución, no obstante que ello se realice de forma frecuente, ello ocasiona que no acudan a los tribunales en busca de la protección de la justicia, lo cual origina que los órganos jurisdiccionales con los que cuenta en Estado, se vean impedidos para evitar que se continúen realizando tales actos arbitrarios.

De lo antes descrito, esperamos se pueda advertir la importancia del presente estudio, esperando sea una ventana abierta que permita dilucidar la forma en que las autoridades municipales en el Estado de México, actúan contrariando nuestra Carta Magna, apoyándose en la legislación secundaria, sin tener mayor límite que su discrecionalidad, las necesidades de la hacienda pública y muchas veces sus necesidades personales.

No podemos concluir la idea que se trata, sin dejar de señalar que un país que se presume democrático no puede permitir que su administración pública (sin importar el nivel de gobierno de que se trate) realice actos contrarios a las normas, por tanto no es permisible que en el Estado Mexicano se continúen tolerando actos de esa naturaleza, de ahí que como miembros integrantes de la comunidad estatal debemos buscar acabar con tales prácticas, denunciándolas y haciéndolas valer ante los tribunales, a efecto de no

permitir que una costumbre ilegal, con el paso del tiempo se transforme en una verdad legal.

Por otra parte, no podemos dejar de señalar que la Universidad Nacional Autónoma de México, al habernos dado en sus aulas las herramientas básicas para el ejercicio de la Licenciatura en Derecho, no sólo nos brindó la oportunidad para desarrollarnos en el ámbito profesional, sino también como personas y además dejó sembrada la misión en nuestros espíritus, de poner nuestros conocimientos al servicio de la sociedad de la cual somos miembros, para con ello contribuir a alcanzar el bien común y la mejor convivencia entre los miembros de la sociedad y entre ésta y el gobierno.

Así al empezar a desempeñarnos en el campo laboral, tuvimos la oportunidad de desarrollarnos en el campo del Derecho Administrativo, pero no porque el destino nos llevará hacia esa dirección, sino por vocación y amor a esta rama tan noble del Derecho, lo cual nos ha permitido conocer de forma amplia la manera de conducirse de las autoridades, entre ellas las municipales, y más concretamente en materia tributaria, lo cual nos llevó a advertir que no todos los actos que realizan a diario están ajustados a las normas contenidas en la Constitución General de la República, tal y como acontece al momento de determinar el monto a cubrir por concepto de impuesto predial, ya sea por que la norma secundaria se los permite o bien por el simple hecho de ser autoridades.

Con el presente trabajo, esperamos estar cumpliendo honrosamente el cometido de la Universidad Nacional Autónoma de México, al poner nuestros conocimientos al servicio y en beneficio de la sociedad, y además estar retribuyendo de esta forma, un poco de lo mucho que nos ha brindado nuestra máxima casa de estudios.

Ahora bien, para llegar a la conclusión que pretendemos, será necesario primero conocer con precisión cual es el origen de la tributación, conceptualizando para ello lo que debemos entender por Estado, hablando de sus fines y funciones, los cuales requieren para su realización de diversas actividades, destacando entre ellas, la relativa al aspecto financiero, misma que permite y hace necesaria la obtención de recursos a favor del Estado, requiriendo para ello de la potestad y competencia tributarias, pues a través de la primera podrá establecer los tributos que le sean necesarios para satisfacer las necesidades públicas, y por medio de la segunda, estará en posibilidad de recaudarlos.

✓

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En seguida hablaremos del sistema tributario en México, así como del fundamento constitucional de la tributación. Hablaremos de las garantías que en favor de los gobernados establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para estar en posibilidad de diferenciar y profundizar en aquellas referentes a la materia tributaria.

A continuación conoceremos de forma general las contribuciones por excelencia (derechos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social), para posteriormente profundizar en lo relativo a los impuestos, abarcando desde las doctrinas ideológicas que los han tratado de justificar, hasta pasar por su definición, características, elementos, y los requisitos constitucionales que deben observar para ser considerados como válidos.

Por último será importante comprender la diferencia entre impuestos federales, estatales y municipales; hablar de la coordinación fiscal que opera entre estos niveles de gobierno. Trataremos el tema de la hacienda municipal, su integración y características primordiales; así como los métodos para la determinación de los tributos y finalizar con los razonamientos que nos permitirán concluir que la determinación del impuesto predial en el Estado de México contraviene los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, contemplados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CAPITULO I.

ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN.

I. EL ESTADO.

a) Definición.

Nacimiento de la palabra Estado.

Es importante conocer el origen de la palabra Estado, pues como lo afirma Jellinek, la historia de la terminología de una ciencia está estrechamente vinculada a la ciencia misma, toda vez que existe siempre una correlación entre la palabra y el sentido que encierra, pues la palabra ha sido frecuentemente la que ha trazado el camino de la ciencia en un pueblo y en una época.

Los griegos llamaron al Estado *πολις*, que era idéntico a ciudad, razón por la cual enfocaron su estudio al Estado Ciudad o Ciudad Estado, más nunca lo comprendieron como dotado de una extensión territorial. Cuando se habla de tales Estados, se les describe como un conjunto de habitantes; identificando a la comunidad de ciudadanos con el Estado.

Para los romanos, en el mismo sentido que los griegos, era la *civitas*, la comunidad de los ciudadanos o la res pública, es decir, la cosa común a todo el pueblo. Posteriormente transformaron esa concepción, toda vez que empezaron a identificar al poder de mando propio del gobierno, con el Estado; es decir, pasa a ser elemento más esencial el poder del Estado y no los ciudadanos.

En el mundo germano, la palabra *reich*, corresponde a la latina *regnum*, de la cual proceden *régre*, *regno*, *reign* y significa primeramente dominación, y dominación de un príncipe.

En la edad media y en franca oposición a lo señalado, la concepción de estado, estuvo íntimamente vinculada con el territorio, pues se consideraba que el Estado con más valor, era aquel que tenía un extenso territorio.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En Italia se atendió la necesidad de una palabra general que comprendiese la formación total del Estado, razón por la cual en dicho país se empezó a utilizar la voz *stato*, ya que no resultaba acertado servirse de las palabras *regno*, *imperio*, *terra*, *ni città*, para expresar el carácter de los Estados de Florencia, Venecia, Génova, Pisa, etc., razón por la cual se comenzó a expresar por ejemplo: *stato de Fiorenze*. Con la expresión *stato* se creó un término incoloro aplicable a todos los Estados, así monarquías, como repúblicas, grandes o pequeñas, estados ciudades o estados territoriales.

Se cree que la palabra *stato* corresponde al de la antigua *status*, es decir, la constitución, el orden. Pues al comienzo del siglo XV se usaba en ese sentido, y a principios del siglo XVI se empleaba *stato* como la expresión corriente para designar a todo Estado. Durante el curso de los siglos XVI y XVII penetra esta palabra en el lenguaje francés y alemán.

En Francia, Bodino aún en 1575 utiliza la palabra *republiqué* cuando hablaba del Estado, en tanto que llama *estat* a una forma popular determinada. Decenios después, Loyscau usa la palabra *estat* en el sentido amplio y comprensivo en que se usaba en Italia y como el propio Machiavelli lo utilizó en El Príncipe. En Inglaterra Shakespeare emplea frecuentemente *state* en el sentido técnico de Estado.

En Alemania dicho término se mantuvo vacilante por mucho tiempo, pues a pesar que al principio del siglo XVII se habla por vez primera del *status republicae* como expresión abreviada para indicar tanto el *status*, en oposición a la Corte, al Ejército y a las Cámaras de los Estados, queriendo significar con aquél, el estado total de los asuntos generales del país, más tarde se habla de *status publicus*; sin embargo, durante mucho tiempo la terminología fue tan insegura, que se designa con el mismo nombre tanto a la Corte, como a la Cámara de los Príncipes, y es hasta la disolución del Imperio Alemán cuando se utiliza el concepto Estado en el sentido amplio de los Italianos.

Durante el siglo XVIII se consolida esta expresión, y se designó con dicha voz a la totalidad de la comunidad política; sin embargo, se utilizan otras expresiones además de la palabra estado, así considerando al Estado en su aspecto exterior se le llama *macht*, *puissance*, *potenza*, *power*, *poder*, términos utilizados generalmente en el ámbito

diplomático, además se encuentran expresiones como *volk*, *nation*, *nazione*, *nación*, las cuales son reminiscencias de los antiguos modelos de expresión, transmitidos por medio del *jus gentium* principalmente.

De lo anterior se desprende que la palabra estado, está plenamente vinculada con la totalidad de los elementos que conforman a la moderna comunidad política, la cual ahora es fácil identificar, con el simple hecho de escuchar tal expresión, además tal y como lo afirmó Jellinek: "Desde el punto de vista científico, no hay término alguno tan útil y fácil como el de Estado, pues no permite se le dé ninguna representación auxiliar que pueda llevarnos a una dualidad en el sentido de este término y que dé lugar a confusión."¹

Definiciones Sociológicas y Jurídicas.

"Oppenheimer define al Estado en cuanto a su origen y naturaleza durante los primeros estadios de su existencia, como una organización social impuesta por un grupo vencedor, a un grupo vencido, organización cuyo único fin es el de reglamentar la dominación del primero sobre el segundo, defendiendo su autoridad contra las revoluciones interiores y los ataques exteriores. En esta dominación no hay jamás otro objeto que la explotación económica del vencido por el vencedor. Ningún Estado primitivo en la historia universal tiene origen diverso"²

Rojina Villegas, considera que: "el Estado sociológicamente considerado, es aquella unidad de población, integrada y vinculada por la sinergia impuesta por la solidaridad política, y en la cual por consiguiente, existe una disciplina social enconada en el poder de mando conferido a un hombre o a un grupo de hombres, colectividad que se encuentra arraigada en un territorio delimitado."³

Jorge del Vecchio lo define como: "el sujeto de la voluntad que pone un ordenamiento jurídico, o en términos metafóricos, como el centro de irradiación de las normas que componen un sistema jurídico positivo."⁴

¹ Jellinek, Georg, *Teoría General del Estado*, Ed. Albatros, Buenos Aires, 1943, p.128.

² Rojina Villegas Rafael, *Teoría General del Estado*, Ed. Porrúa, México, 1965, p.83.

³ Rojina Villegas Rafael, *op. cit.* p.83

⁴ *Id.*, p.85.

Jellinek concibe al Estado desde el aspecto sociológico y jurídico como: "La corporación formada por un pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentada en un determinado territorio", o bien, " como la corporación territorial dotada de un poder de mando originario", pero con la diferencia de que cuando se somete el Estado al Derecho, se convierte en sujeto de derechos y deberes, por lo que se debe de considerar como sujeto de derecho.⁴

b) Elementos del Estado.

De las anteriores definiciones, se identifican algunos caracteres que dan sentido al Estado, o bien, lo que comúnmente se ha denominado como los elementos del mismo, los cuales son:

1. Territorio.

Tal y como lo define Jellinek, se puede comprender al territorio, como el espacio, en donde se levanta la comunidad Estado, en que el poder de éste, puede desenvolver su actividad específica; así en el sentido jurídico, la tierra se denomina territorio.

La doctrina moderna, considera al territorio como un elemento esencial del estado, ya que sin él, no se le puede concebir; esta concepción comenzó a difundirse a finales del siglo XVIII y durante el siglo XIX, ya que se empezó a hablar de la necesidad de un territorio sobre el cual se ejerciera el poder del Estado, toda vez que antes era concebido, sin la necesidad de un territorio. Así el estado moderno, ejerce sobre el suelo un imperio, es decir, un poder de mando que se ejerce sobre una colectividad establecida en un territorio; esto es, que el poder principalmente se ejerce sobre los hombres, con respecto a un territorio, el cual servirá para determinar la competencia de aquel poder, o limitar hasta qué lugar es posible ejercitar dicho imperio, pero no ejerce propiamente propiedad o dominio sobre el suelo. Con esta concepción, deja de tener validez la antigua idea feudal, en la que el Estado ejercía como derecho de propiedad el espacio geográfico y los súbditos existentes en el feudo, mientras que ahora, sólo existe un poder de mando sobre esa comunidad.

⁴ Jellinek, Georg, *op. cit.* p.133.

El territorio como elemento del estado tiene un doble sentido; el primero o negativo, implica que ningún Estado, puede imperar en un territorio ajeno; es decir, sólo existe un territorio para cada Estado, esto constituye una prohibición, para que otro poder no sometido al del Estado, ejerza funciones de autoridad en el territorio sin autorización expresa por parte del mismo, de ahí la unidad, indivisibilidad e impenetrabilidad del Estado; por lo que hace al segundo o positivo, se refiere al espacio en el cual se ejerce el poder del estado; esto es, un estado puede imperar en un territorio como lugar de radicación del pueblo o de los sujetos sobre los cuales se ejerce el poder, por lo que se puede decir que las personas que se hallan en el territorio quedan sujetas al poder del Estado.

¶ Población.

Para Rojina Villegas es: "El conjunto de súbditos y de gobernantes que habitan un territorio determinado y que se encuentran sujetos al poder de un Estado".⁵

Por su parte Jellinek dice que los hombres que pertenecen a un estado, en su totalidad forman la población del mismo; también la concibe como aquella unidad colectiva de asociación, que está sujeta a un poder de mando originario y asentada en determinado territorio.

La doctrina tradicional, también considera a la población como un elemento esencial del estado y algunas de sus características especiales son: la población queda sometida al poder del estado; para Rojina Villegas, los ciudadanos como integrantes del pueblo, son los que intervienen en la organización del Estado y en la elaboración del derecho; y para Jellinek el pueblo es, el titular del poder de mando.

Por lo tanto se puede concluir que la población, se encuentra sometida al poder de estado, y a su vez, dicho poder es ejercido por el pueblo, de ahí surgen los siguientes elementos del Pueblo:

1. Objetivo. Se refiere a que el pueblo es el objeto de la actividad del estado, por lo cual está sujeto a éste, siendo los individuos sujetos de deberes.

⁵ Rojina Villegas Rafael, *op. cit.* p.141.

2. Subjetivo. Hace referencia al hecho de que el pueblo (o al menos algunos de sus integrantes), forman parte de la organización del estado, del poder público; por tanto, como miembros del Estado son sujetos de derechos.

Al respecto Hans Kelsen señaló que, el pueblo "... queda constituido por la unidad de acciones y omisiones humanas, en tanto que puedan imputarse a una norma jurídica, es decir, que sean hechos jurídicos". Por tanto la noción de población, no tiene un valor racial, cultural, psíquico o físico, como conjunto de hombres, sino que exclusivamente tiene un significado jurídico, por lo que para él, formaban el pueblo los ciudadanos, en tanto que son sujetos de derecho capacitados para desarrollar una conducta que exclusivamente tiene valor jurídico: intervenir en la organización del Estado y en la elaboración del derecho; así mismo, consideró que forman parte del pueblo, los súbditos, o sea, los individuos especialmente calificados jurídicamente, en tanto su conducta en cierto aspecto se encuentra sometida al orden estatal. Así Kelsen hablaba de una relación activa y pasiva; en la primera, se refería a que el ciudadano puede intervenir en el Estado como órgano de éste o a través de sus representantes; y en forma pasiva, cuando parte de sus conductos se encuentren sometidos al derecho, siendo así sujetos de derechos y deberes, respectivamente.

No obstante lo anterior, todo derecho a favor de la población, nace dependiendo de la posición de la persona respecto del estado, así Jellinek consideró tres categorías, según las distintas posiciones entre la persona y el estado, tales categorías son:

➤ Si al individuo sólo se le considera como persona, está sometido a un poder limitado. La subordinación del individuo al estado, se extiende hasta donde el derecho ordena, pues toda exigencia del estado, respecto del individuo necesita estar fundada jurídicamente. Por tanto, la existencia de restricciones respecto del individuo ha provocado, que se reconozcan determinados derechos a la libertad, tales como la libertad religiosa y de prensa. Los ataques y prohibiciones de la policía, han sido causa del reconocimiento del derecho de la inviolabilidad del domicilio, al secreto de la correspondencia, derechos de asociación, etc.

➤ Si el individuo necesita que se protejan sus derechos individuales otorgados por la ley, el estado realizará acciones tendientes a ello; por ejemplo, el dar jueces que diriman controversias; proteger a la población, con acciones como desinfecciones públicas o mediante la corrección del curso de los ríos, etc. Aquí se aprecia al integrante del estado, no como persona, sino de forma genérica, como individuo. Su contenido no es la libertad frente a aquél, sino los servicios estatales, lo que constituye la comprensión de que el estado los ofrece al individuo por los sacrificios que obliga a éste respecto de aquél; y

➤ Si el individuo es integrante de un órgano del estado, ocasiona que a través de la colaboración de las voluntades individuales se puedan realizar las funciones estatales, lo cual hace de dos formas: creando obligaciones o concediendo derechos. En esta categoría no se busca una omisión, ni una prestación del estado, sino solamente que éste reconozca que el individuo puede obrar a nombre de él, ya que no hay estado sin personas que puedan tener estas exigencias; por lo menos hay una, el soberano, que necesita ser el titular del órgano más alto.

Es importante tener en cuenta que el individuo como súbdito del estado, se encuentra en una situación de sometimiento en la que se encuentra despojado de toda personalidad, por lo que además de gozar de derechos, es sujeto de deberes, los cuales no nacen de un modo inmediato por ser individuos, sino del carácter de miembros del estado; es decir, se fundan en la participación del individuo en el pueblo, estos deberes no sólo implican una prestación al estado, sino también una acción para éste ya que puede exigir su cumplimiento o bien limitarlos, como en el caso del servicio militar y el de ser juez.

Lo anterior es de vital importancia, ya que los fines del estado sólo se pueden satisfacer mediante prestaciones reales y personales del individuo y de la comunidad, únicamente por medio de éstas pueden existir, querer y ejecutar lo querido y a través de los diversos deberes y derechos, los miembros de un pueblo se unen entre sí.

De lo anterior se concluye que la población es un elemento esencial del estado pues cumple funciones de vital importancia para su existencia, ya que sin población no podría ejercer su poder, y a su vez no habría quien creara y orientara dicho poder, el cual al mismo

tiempo es el origen de la unidad del pueblo. Por tanto no se puede considerar a la población, como el simple grupo de individuos asentados en un territorio, sino además como el grupo que debe necesariamente realizar las acciones orientadas al debido funcionamiento del Estado.

9) Poder.

Jellinek, al hablar del poder del Estado señala: "Toda unidad de fines en los hombres necesita la dirección de una voluntad. Esta voluntad, que ha de cuidar de los fines comunes de la asociación, que ha de ordenar y ha de dirigir la ejecución de sus ordenes, es precisamente el poder de la asociación".⁶

Para Heller en cita por Rojina Villegas, el poder estatal, no se aparece como una unidad meramente imaginada por los hombres, sino como una unidad que actúa de modo causal, por lo que supone en forma necesaria la cooperación causal de todos los individuos, tanto gobernantes como gobernados.

Kelsen⁷ señala que el poder del estado, en realidad es el poder del orden jurídico o del derecho, con lo cual se aleja de la teoría de Heller, dejando de considerar al poder del estado, como un poder de hecho; para considerar que se encuentra regulado por el ordenamiento jurídico y en consecuencia es coactivo, ya que al ser poder jurídico cuenta con la coacción para el caso de incumplimiento.

Para Jellinek en su Teoría General del Estado, existen los siguientes tipos de poder:

➤ **Poder Simple No Dominante.** Este poder, tiene la facultad de dar órdenes a los miembros de la asociación, pero carece de fuerza bastante para obligar con sus propios medios a la ejecución de sus órdenes, por lo que todo miembro puede en cualquier ocasión sustraerse de ella. En estas asociaciones se pueden establecer principios jurídicos y hasta determinadas penas, pero quien no se quiera someter al derecho o a la pena, no puede ser constreñido por la asociación a hacerlo, por tanto este tipo de asociaciones, pueden contar

⁶ Jellinek, Georg, *op. cit.* p. 320.

⁷ Kelsen, según cita de Rafael Rojina Villegas, *op. cit.*, p.155.

con un poder disciplinario, pero no uno de dominación; un ejemplo de asociación con este tipo de poder, es la Iglesia Católica.

■ **Poder de Dominación.** Dominar significa mandar incondicionalmente y poder ejercitar la coacción para que se cumplan los mandatos, por lo que se puede decir que este tipo de poder es irresistible; el sometido a él no se puede sustraer, y aquí la asociación puede mantenerlo contra su fuerza, en virtud de la fuerza que le es originaria; en todo caso, sólo sería posible salir de un estado, para someterse a otro.

La asociación con poder de dominación, a diferencia de la que cuenta con poder simple, no exime al sometido del cumplimiento de sus deberes permanentes que resulten de su calidad de asociado, ya que no puede unilateralmente romperse esta relación, tal y como sucede en el estado. El poder de dominación, es la cualidad que diferencia al poder del estado, de todos los demás poderes, y todo poder de dominación, es derivado del estado, por lo que si se halla en una sociedad inserta en la vida del estado, o en un individuo, es porque procede del poder de aquél.

De lo anterior podemos concluir respecto de la esencia del poder del estado, que necesariamente debe de ser de dominación, tal y como lo define Jellinek; es decir, que cuente con los medios necesarios para hacer cumplir sus determinaciones y así mismo que nadie se pueda sustraer de él, pues de lo contrario, al no someterse algunos individuos y otros sí, no habría unidad en la población, ni mucho menos un estado de derecho, es más, tampoco habría estado, sólo una asociación con poder simple. Pero además el hecho de que el poder del estado no se pueda resistir, no significa que dicho poder lo pueda todo, es más, el resistirse a ese poder, no se refiere a escapar materialmente de él, sino lo que importa, es determinar hasta dónde llega la validez de un ordenamiento jurídico y las condiciones de su aplicación, por lo tanto la irresistibilidad del poder del estado, deben ser consecuencia de lo establecido en los ordenamientos legales, y que éstos determinen el contenido y la forma de aplicación de dicho poder. Tan es así, que la doctrina ha concluido que el estado es el depositario exclusivo del poder de dominación; tanto, que mediante sus leyes presta y sustrae a las asociaciones que le están sometidas el derecho de dominación, como es el caso del poder que ejercen los municipios.

En el mismo sentido, se encuentran las consideraciones de Heller en cita por Rogina Villegas, al señalar que: "la forma de manifestación de todo poder político, se lleva a cabo normalmente a través del Derecho. Los órganos del Estado, en su labor de creación y ejecución jurídica, constituyen el aparato coactivo estatal capacitado para cumplir esas funciones. De esta suerte el poder estatal es un poder jurídicamente organizado. El conjunto de factores que en una sociedad constituyen de hecho la fuerza de dominación y de mando, al organizarse jurídicamente, a través de un sistema de Derecho, dan la nota característica del poder estatal." Asimismo, el citado autor señala que el poder del Estado debe buscar la legitimidad, toda vez que considera que el prestigio de la autoridad del Estado está en relación directa con el reconocimiento que hagan los súbditos de ese poder y de que está legítimamente autorizado. Por tanto el derecho actúa sobre el poder y el poder actúa sobre el derecho; es decir, en la formación del poder interviene el derecho, pero a su vez, y en forma reversiva, en la formación del derecho interviene el poder.

De lo antes señalado consideramos como válida la aseveración de Jellinek al indicar que el poder del Estado que ha de cuidar de la comunidad y ha de proveer sus fines, puede en las relaciones primitivas o en las conmociones de la vida del estado, adoptar el carácter de un poder de hecho; más en un estado desenvuelto y en una situación normal, ha de tener el carácter de un poder jurídico, por tanto el proceso que convierte el poder de facto en poder de Jure, demuestra indiscutiblemente que no sólo es el Derecho el formador del poder, sino también el poder el que constituye y forma el derecho.

III Soberanía.

Contraria a los demás elementos del estado, la soberanía no es un elemento esencial del mismo, pues existen estados no soberanos; sin embargo, es de gran importancia su estudio, ya que constituye una propiedad del poder del estado, tal y como lo considera Duguit⁸ al señalar que una de las características del estado es precisamente que como sociedad suprema, a causa de la superioridad de su fin, están subordinados todos los individuos y grupos que viven en su interior, de donde surge la soberanía. Lo anterior es así,

⁸ Duguit, según cita de Rafael Rogina Villegas, *op. cit.*, p.199.

pues no se puede concebir un estado en su concepción máxima, que no sea soberano y que no tenga la calidad de persona, titular de derechos y obligaciones.

➤ Evolución del concepto de Soberanía

Jellinek se refiere a la soberanía como un concepto histórico, y como un atributo que han tenido los estados, siendo un concepto que nace en la edad media, para quedar definitivamente constituido en la edad moderna. Así el estado moderno, se diferencia del antiguo, en que ha sido combatido desde sus orígenes, y por tanto ha tenido que afirmar su existencia mediante fuertes luchas, las más sobresalientes se llevaron a cabo en la edad media, donde tres poderes combatieron su substantividad: primero la Iglesia, la cual buscaba poner al Estado a su servicio; después el Imperio Romano, el cual no concedió a los estados particulares más valor que el de provincias; y finalmente, los grandes señores y corporaciones feudales, los cuales se sentían poderes independientes del Estado y frente a él. En la lucha con estos tres poderes, nació la idea de la soberanía, con el objeto de alcanzar la independencia del estado; y no obstante que en determinado momento tales poderes lo llegaron a dominar, después el estado tuvo igual poder que ellos hasta que terminó por dominarlos.

Efectivamente, en Francia se consiguió la destrucción plena de los poderes que se oponían al rey, por lo que la independencia del poder del estado, equivalió al aniquilamiento de todos los elementos políticos independientes y opuestos al rey. Como consecuencia, la monarquía francesa utilizó como estrategia el extender hasta donde fuese posible el dominio real, el cuál, con posterioridad fue declarado como inalienable. Al aumentar el dominio real, aumentó la fuerza del rey frente a sus opositores, adquiriendo un poder supremo de justicia, asumiendo después en sí, el poder legislativo y de policía; de esa forma al final del siglo XIII apareció por vez primera el principio de que el rey era "*sourains*" de todo el reino.

De esta forma, el rey de Francia es el primero que no aparece sometido a nadie en virtud de un privilegio, o a causa de ciertas relaciones de hecho, sino por un derecho propio y originario; por tanto, fue el primer rey en el mundo que ni jurídicamente, ni de hecho, reconoce superior alguno; ni aún al Papa, resultando ser emperador y monarca en su reino, juez supremo que puede destruir todas las jurisdicciones inferiores, el único que puede

ejercer determinados derechos particulares e inclusive tiene derechos sobre la iglesia como ningún otro monarca.

Tiempo después, el autor italiano Bodino, le atribuye a la soberanía un carácter negativo, al tratar de lograr la independencia del estado con respecto de otros poderes; sin embargo, su concepto estaba orientado al poder absoluto, libre de toda ley sobre ciudadanos y súbditos, y no precisamente al poder independiente que pretendía, situación que originó que el concepto soberanía no alcanzara su expresión suprema, aún y cuando consideraba que el soberano, estaba obligado por leyes divinas y naturales, lo cual desafortunadamente no logró plasmar en su concepto. Lo que pretendía era afirmar que el estado cuenta con un poder soberano, esto es, que es independiente de cualquier otro; desafortunadamente no afirmó tal cosa; sino más bien, llevó a concebir al estado con un poder absolutista, lo cual en realidad no es.

Hobbes al igual que Bodino, se refirió a la soberanía en sentido absolutista, pues según él, contra el soberano no cabían apelaciones, ni era susceptible de ser penado, ya que era el supremo custodio de la paz, y la más alta autoridad en materia de la fe, era legislador, juez supremo, señor de la guerra y de todos los servicios; además, podía recompensar y castigar, siendo la fuente de todos los honores y dignidades.

Posteriormente se le dio un contenido positivo al concepto soberanía, al considerarla como un poder indivisible, inalienable e imprescriptible dentro de la organización del Estado, situación que se materializó en las constituciones francesas.

Por último podemos decir que a pesar de las diversas perspectivas con que era vista, por ejemplo, el soberano absoluto de Hobbes, el parlamento con poder despótico de Blackstone; el poder inalienable del pueblo en Rousseau; la teoría constitucional de Smith, Hooker, Lock, Montesquieu, Sieges y Benjamín Constant; todas se erigieron hacia la misma dirección, al tener como fundamento la doctrina de que la soberanía es originaria y deriva del pueblo.

Teorías sobre la soberanía.

Respecto de la soberanía, durante el transcurso del tiempo se han creado diversas teorías, las principales son:

Tesis Francesa. (Clásica)

Esta doctrina considera a la soberanía como un atributo esencial para la existencia del estado, es decir, el estado no puede existir sino como soberano; en consecuencia no concibe la existencia de estados no soberanos.

Tiene su origen con Bodino,⁹ quien sostuvo que la única forma de caracterizar al Estado, era elevándolo a la categoría de una corporación suprema, que ejerciera un poder absoluto sobre todas las demás corporaciones existentes en su territorio. Esta idea fue aceptada en el siglo XVIII por Juan Jacobo Rousseau y Montesquieu.

Para Bodino, la soberanía era el poder supremo de una república o de un estado, y dichas entidades no las consideraba como superpuestas al pueblo, sino como el pueblo mismo, afirmaba que la república era el pueblo, la comunidad humana, la nación que vive permanentemente en un territorio y que conduce una vida unitaria e independiente. Dicho autor marcó a la soberanía con dos divisiones: externa, al decir que el poder de una república no podía ser supremo si carecía de independencia en la vida internacional; e interna, en cuanto a la unidad y centralización del poder. Además consideraba a la soberanía como una e indivisible; y la cualidad de la voluntad general, o sea del pueblo.

Juan Jacobo Rousseau innovó este concepto al afirmar que la soberanía como poder supremo, pertenece originaria y radicalmente a los hombres, o mejor dicho, al pueblo; para él lo único que existía eran los hombres y el poder supremo de unos y otros; por tanto, afirmaba que nada podía colocarse sobre la voluntad general, ni siquiera el estado. Del pensamiento de este autor es que surgió la idea de la democracia: la vida social debe ser el gobierno del pueblo por el pueblo.

⁹ Bodino, según cita de Rafael Rogina Villegas, *op. cit.*, p. 210.

Esta doctrina fue combatida por la alemana, pues ésta, si concibió la existencia de estados no soberanos, ante el problema del Estado Federal.

❖ Tesis Alemana.

Los defensores de esta tesis llegaron a la conclusión de la existencia de estados soberanos y no soberanos, afirmando que la soberanía no es un atributo esencial del estado. Asimismo, determinaron que los estados miembros de una federación no podían ser soberanos, pues por la naturaleza del pacto federal, se constituía un poder superior y si pretendieran aquéllos conservar su soberanía interior y exterior, no podría constituirse el poder federal. Así negaron la soberanía de los estados miembros de una federación, toda vez que están sujetos a ella, no sólo a sus relaciones internas, sino también externas; no obstante que en determinado momento hayan sido soberanos; pues bajo esa condición constituyeron el pacto federal.

Para sustentar lo anterior recurrieron a la autonomía, al poder de dominación y al poder irresistible, para demostrar que son esos elementos los que caracterizan al estado y no propiamente la soberanía, de donde resulta la existencia de estados soberanos y no soberanos.

❖ Estado Soberano:

- Es el único que puede dentro de las limitaciones jurídicas que se haya impuesto, ordenar libremente el campo de su actividad, contrario a lo que sucede con los municipios;
- Se determina y obliga por voluntad propia, como característica del poder autónomo de dominación;
- Su poder de dominación tiene todas las funciones materiales y esenciales de un poder de Estado; y
- Es el que cuenta con la capacidad para determinarse de forma autónoma a través del derecho, ya que éste es el fruto de la voluntad de la comunidad.

❖ Estado no Soberano:

- ♦ Se determina sólo en tanto que la esfera en que lo hace, es aquella en que obra como estado; y
- ♦ Sólo ostenta un poder de derecho sobre lo que es de su competencia, pero este poder tiene sus límites en el derecho de las comunidades superiores a él.

De lo anterior se concluye que la soberanía no es un elemento esencial de los estados, pues se puede hablar de dos estados unidos permanentemente como en el caso de la federación; no será soberano, aquél que no pueda extender sus propias leyes, su competencia política, encontrando en el orden jurídico del otro estado un límite para la ampliación de sus facultades, y será soberano aquél que, mediante sus leyes, pueda sustraer a la competencia política del otro algunas cuestiones.

Por otra parte, es importante señalar que actualmente el concepto de soberanía no se limita a negar toda subordinación o limitación del estado, por cualquier otro poder, sino que va más allá de la ilimitabilidad, pues se considera que implica también la facultad para determinarse por sí mismo a través del derecho y por ende la autolimitación del poder del estado, de ahí que se pueda señalar que la soberanía no obstante que no es un elemento esencial del estado, sí es de vital importancia para la permanencia y subsistencia del mismo. Lo anterior coincide con el señalamiento de Jellinek, en el sentido de que la soberanía es la propiedad del poder de un estado, en virtud de la cual, corresponde exclusivamente a éste la capacidad de determinarse jurídicamente y de obligarse a sí mismo.

II. **LOS FINES DEL ESTADO.**

El Estado como ente cultural, dice Porrúa Pérez, en cita por Serra Rojas, tiene por objeto la obtención de un fin, en ese tenor, la corriente doctrinal más aceptada, considera que el Estado tiene fines, es decir, busca una causa final, que en términos generales, es la consecución de los fines humanos; considerando que los hombres al agruparse para formar la sociedad estatal, persiguen un fin, el cual determina las atribuciones del Estado, la

competencia de sus órganos, mismos que son creados en razón de aquélla; por lo tanto, se puede afirmar que en el fin, está la razón última del Estado y su diferencia específica con otras sociedades.

Así al ser el Estado una institución humana, no puede dejar de tener un fin, entendiendo la palabra fin como una meta, plan o programa a conseguir, propósito útil o indispensable que es necesario perseguir, algo por alcanzar que justifique las acciones o que constituyan la aspiración colectiva, ya que una institución política, como lo es el Estado, sin fines, es algo inútil, que simplemente carecería de sentido y por supuesto de orientación. Así tenemos que algunos autores consideran que el fin, es el alma de la organización política, su principio vital, su motor interno.

El fin del Estado, es lo que da unidad a gobernados y gobernantes; la idea objetiva de un bien superior que pueden realizar las comunidades menores, es la que aglutina las voluntades de los miembros de la sociedad para constituirse en estado. En este fin, está la razón última del Estado, su diferencia específica, con otras sociedades y por supuesto, la orientación decisiva de todas sus funciones.

La importancia de los fines del estado, ha ido en aumento al grado de considerar en la doctrina moderna que la única justificación de tal entidad, se encuentra en los fines que realiza en servicio de la comunidad, por tanto al considerar al estado, como una obra colectiva y artificial, creada para ordenar y servir a la sociedad, su existencia se justifica por los fines que históricamente se le vienen asignando, por tanto existe para realizar esos fines y se mantendrá en tanto se le continúen encomendando esas metas, de ahí la importancia de conocer la finalidad última que debe perseguir el estado. Con lo anterior se abandona la doctrina que no asignó ningún fin al estado o que lo llegó a considerar como un fin en sí mismo.

De lo anterior se puede afirmar que el estado debe buscar servir a todos sus miembros sin excepción, ya que ha sido creado paulatinamente para atender fines sociales, procurando mantener el equilibrio y la justa armonía de la vida social, evitando servir a fines de determinadas personas, o favoreciendo a un grupo determinado, lo cual ocasionaría profundas desigualdades sociales, desvirtuando de esa forma, la auténtica naturaleza del

Estado, por lo que se debe dedicar en todo caso a hacer desaparecer tales desigualdades o al menos atenuarlas; por tanto, el fin del estado ha de referirse a todos los seres que lo integran, es decir, hay un fin que es común a toda la comunidad.

a) **El Fin Supremo del Estado.**

Aún y cuando el Estado puede tener una cantidad innumerable de fines particulares, siempre se reconocerán entre éstos un fin general; es decir, aquél que sea último o superior, y éste es lo que se considera como un bien común, el cual ha sido considerado por la teoría clásica, como el fin propio del estado.

Para José Ortíz Díaz, en cita por Delgadillo Gutiérrez, el bien común, es la "común felicidad temporal o la perfecta suficiencia de vida, debidamente subordinada a la bienaventuranza eterna; el buen vivir humano o la armónica plenitud de los bienes humanos; el bien humano en la plenitud y según la proporción que requiera la naturaleza humana, el bien común perfecto en cuanto puede tenerse en este mundo."

Andrés Serra Rojas¹⁰, señala que la idea del bien común implica dos elementos generales:

- a) La idea de bien; es decir, todos los medios materiales e inmateriales susceptible de satisfacer necesidades; y
- b) Común; esto es, que la finalidad perseguida se extiende a toda la comunidad, sin que ninguna persona deba ser excluida de ella.

Para Izaga en cita por Serra Rojas: "se dice bien común porque la acción del Estado no debe limitarse a procurar el bien de determinadas personas o clases, sino procurar el bien de todos los ciudadanos o los más posibles. Y se dice el bien sin especificar cual ha de ser, porque se trata de pugnar el bien y la felicidad completas, es decir, que ningún bien que pueda contribuir al bienestar humano se excluya del fin del Estado."

¹⁰ Serra Rojas Andrés, *Teoría del Estado. Ed. Porrúa, México* p.349.

De esta forma se puede afirmar, que el bien común forma la base de la estructura y de la acción del estado, y se concreta en una serie de finalidades que justifican su funcionamiento para llevar el bienestar y la tranquilidad a todos los componentes de la comunidad estatal.

No obstante que el pensamiento político contemporáneo no habla de bien común, sino de bien público e interés general, en donde se considera como tal al conjunto total de individuos y grupos que forman la sociedad; de donde se advierte que la esencia es la misma, pues el fin supremo del estado es orientado definitivamente a la sociedad en su conjunto.

Por último, es importante señalar que los fines del estado deben estar incorporados en el orden jurídico de un país, tanto en la estructura constitucional como en la legislación ordinaria y reglamentaria.

b) Clasificación de los Fines del Estado.

De acuerdo con lo señalado por el Maestro Delgadillo Gutiérrez, la doctrina ha señalado dos tipos de fines del Estado.

- I. Fines esenciales, superiores, primarios o jurídicos. Son aquellos que constituyen un mínimo de necesidades para que el estado pueda subsistir, tales como defensa exterior, seguridad interior, obtención de medios económicos; y
- II. Fines no esenciales, accidentales, secundarios o sociales. Estos son los que asume el estado para lograr mejores condiciones de vida en sociedad.

Los fines del Estado son objetivos a cumplir, de manera invariable y de cumplimiento imperativo tal y como lo consideraba Dromi en cita por Delgadillo Gutiérrez.

- ◀ **Objetivos**, en tanto que no dependen del arbitrio humano, ni en su existencia, ni en su naturaleza;
- ◀ **Invariables**, porque corresponden a todo estado y en cualquier circunstancia de tiempo y lugar; y

De cumplimiento imperativo, toda vez que estos fines justifican la existencia del Estado.

A pesar de lo anterior, es importante señalar que no en todos los estados, los fines que persiguen son idénticos, pues depende de su integración y momento histórico, pues lo que para un Estado es importante para otro puede no serlo.

Toda vez que la obtención del fin que persigue el estado (el bien común), exige la satisfacción de diversas necesidades, al estado le corresponde, por medio de sus funciones (legislativa, ejecutiva y judicial), instrumentar los medios necesarios para alcanzar la satisfacción de ese fin primordial, de ahí la necesidad de estudiar cada una de esas funciones y la forma en que surgen y contribuyen a dicho objetivo.

III. LAS FUNCIONES Y ACTIVIDADES DEL ESTADO:

Es importante tener presente que para alcanzar el fin supremo del estado, éste actúa a través de diversas funciones, de ahí la necesidad de su estudio.

Etimológicamente, la palabra función proviene de *fungere*, que significa hacer cumplir, ejercitar.

Para el Maestro Gabino Fraga, por función se debe entender a la forma y a los medios de la actividad del Estado, es decir, la manera de ejercicio de las atribuciones, entendiendo por éstas, el contenido de la actividad del estado; lo que debe hacer.¹¹ Por tanto, podemos concluir que la función se refiere a la actividad dirigida a un fin concreto y determinado.

Así tenemos por ejemplo que la atribución que se refiere a la reglamentación de la actividad de los particulares, será ejercida por la función legislativa; la función administrativa lo hará administrando el cumplimiento de esa reglamentación, como lo sería a través de los

¹¹ Fraga Gabino, *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa, México, 1989, p. 25.
¹³ Jellinek, Georg, *op. cit.* p. 457.

registros públicos, y la función jurisdiccional hará lo propio, resolviendo los conflictos entre particulares, haciendo así respetar dicha reglamentación.

a) **La División de Funciones y Poderes**

El fundamento de la División de Funciones, es paralela a la de la División de Poderes, Montesquieu fue el primero que dio un paso decisivo, ya que no sólo diferenció las funciones objetivas del estado conforme a las constituciones existentes en su época, sino que además trató de atribuir aquéllas a órganos separados entre sí, llegando al señalamiento de que en todo estado hay tres clases de poderes: legislativo, ejecutivo y judicial. Así el citado autor llegó a la convicción de "que a órganos completamente separados unos de otros en sus funciones, corresponden poderes internamente separados también, pues a pesar de todos los contactos que puedan establecerse entre todos los titulares de los poderes, las funciones de cada uno de éstos quedan separadas entre sí."¹²

Respecto de la Doctrina de las Funciones, antes de Montesquieu se consideró que no había obstáculo alguno para que las mismas personas participaran del ejercicio de varias o todas las funciones, así por ejemplo Aristóteles consideraba que las mismas personas podían sentarse en el Senado, en el Gobierno, o en el Tribunal, y según Locke, predecesor de Montesquieu, el monarca participaba de todas las actividades del Estado. Contrario a lo anterior Montesquieu dedujo de la diferencia de sujetos, la de las actividades objetivas llevadas a cabo por éstos, por tanto señaló que debían coincidir generalmente, la diferencia subjetiva y la objetiva, afirmando que: "Todo estaría perdido, si el mismo hombre, o el mismo cuerpo de principales, o de nobles o del pueblo ejercitaran estos tres poderes: el de hacer leyes, el de ejecutar las resoluciones públicas y el de juzgar los crímenes o las diferencias de los particulares."¹³

Ahora bien, la División de Poderes, como teoría política para combatir el absolutismo y establecer un gobierno de garantías, se ha convertido en el principio básico de la organización de los estados constitucionales modernos, de acuerdo con Gabino Fraga, dicha teoría se puede examinar desde dos puntos de vista:

¹² Jellinek, Georg, *op. cit.* p. 457.

- I. Respecto a las modalidades que impone el ordenamiento a los órganos del Estado. Aquí la separación de los órganos del Estado es en tres grupos diversos e independientes unos de otros, y cada uno de ellos, constituido de tal forma que los elementos que los integran guarden entre sí la unidad que les da el carácter de Poderes, es así que las constituciones modernas han establecido al poder legislativo, judicial y ejecutivo.

- II. Respecto de la distribución de las funciones del estado entre esos órganos. Aquí la separación de poderes impone la distribución de funciones diferentes entre cada uno de ellos; de tal manera que el poder legislativo sólo ejerce la función legislativa, el judicial está a cargo de la función judicial y el ejecutivo, se encarga de la administrativa.

Es importante precisar que la división de funciones señalada, no es absoluta, ya que no existe una separación total y excluyente, pues si bien cada órgano estatal tiene de manera preponderante asignada determinada función, lo cierto es que esencialmente les corresponden otras. Tan es así que el órgano legislativo, también realiza actividades jurisdiccionales y administrativas; los órganos jurisdiccionales, realizan actividades de naturaleza legislativa y administrativa; y los órganos administrativos ejecutan actividades legislativas y jurisdiccionales.

Este criterio ha sido reconocido por la entonces Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual aparece en el informe de 1982, segunda parte, tesis 131, página 103, ya que señala: "La división de poderes que consagra la Constitución Federal no constituye un sistema rígido e inflexible, sino que admite excepciones expresamente consagradas en la propia Carta Magna, mediante las cuales permite que el Poder Legislativo, el Poder Ejecutivo o el Poder Judicial ejerzan funciones que, en términos generales, correspondan a la esfera de atribuciones de otro poder."

b) Funciones Materiales y Formales del Estado.

Las funciones del estado se pueden estudiar desde dos puntos de vista: material, objetivo o sustancial y el formal, subjetivo u orgánico.

Funciones Materiales.

Nacen de la relación entre la actividad del estado y sus fines, es así que existen tres funciones materiales: Legislación, jurisdicción y administración.

De acuerdo con Jellinek, "la legislación establece una norma jurídica abstracta que regula una pluralidad de casos o un hecho individual. La jurisdicción fija en los casos individuales, el derecho incierto o cuestionable o las situaciones e intereses jurídicos. La administración resuelve problemas concretos de acuerdo con las normas jurídicas o dentro de los límites de ésta, valiéndose de medios que ante una investigación honda aparecen como un sistema complejo." ¹⁴

Desde el punto de vista material, las funciones se caracterizan por la naturaleza intrínseca del acto que llegue a producir el ejercicio de esas funciones, sin tomar en cuenta el órgano que las lleve a cabo, sólo se analiza la naturaleza de la actividad realizada, importando el contenido del acto no el órgano que lo creó; por tanto, los actos particulares del estado según su contenido, se pueden dividir en: leyes, decisiones judiciales y actos administrativos.

Funciones Formales.

Son ejercidas por los órganos legislativo, judicial y administrativo, y se caracterizan según el órgano que las ejerce, sin considerar el contenido o naturaleza intrínseca del acto que produzca su ejercicio. Desde este aspecto, las actividades del Estado, se pueden dividir en actos formales de legislación, de justicia y de administración.

Por tanto, se puede considerar que todos los actos que realice el Poder Ejecutivo, formalmente se podrán considerar actos ejecutivos o de administración, no obstante que de acuerdo a su naturaleza intrínseca carezcan de esa cualidad; y desde el punto de vista material, sólo lo serán aquellos actos de administración respecto de los medios con los que cuenta, así como al ejecutar las normas y proveyendo en la esfera administrativa a su exacta

¹⁴ Jellinek, Georg, *op. cit.* p. 462.

observancia, para que de manera concreta, directa y continua se satisfagan las necesidades públicas.

c) Las Funciones del Estado.

Las funciones del Estado, independientemente del órgano que las realiza, se exteriorizan por medio de actos de distinta naturaleza, algunos producirán actos o hechos jurídicos y otros sólo actos materiales.

El acto jurídico es el acto de voluntad, cuyo objeto es producir un efecto de derecho, es decir, crear o modificar el orden jurídico, y es diferente al hecho jurídico y al acto material, ya que el primero, se constituye por un acontecimiento natural al que la ley le vincula ciertos efectos de derecho, como el nacimiento o la muerte, o bien, por un hecho en el que la voluntad del individuo interviene y en el que el orden jurídico entra en movimiento, pero aquí, ese efecto de derecho no constituye el objeto de la voluntad, como en la comisión de un delito donde la voluntad no persigue la sanción de la conducta. Por su parte el acto material, se constituye por hechos naturales o voluntarios que no trascienden el orden jurídico, en él no existe la intención de engendrar, modificar o extinguir una situación de derecho, ni una norma jurídica general cuya aplicación se condicione por ellos.¹⁵

Ahora bien, con relación a las funciones del estado podemos señalar que existen:

- I. Actos jurídicos y procedimientos que traen como consecuencia que la actividad del estado se manifieste como expresión creadora de normas jurídicas;
- II. Actos jurídicos y procedimientos con los que el estado, actúa resolviendo los conflictos de intereses, suscitados entre los miembros de la colectividad, o de éstos con el Estado; y
- III. Actos jurídicos y procedimientos a través de los cuales, actúa administrando los diferentes medios con los que cuenta, para que de una manera concreta, directa y continua, satisfaga las necesidades públicas.

De lo antes señalado se desprenden las funciones del estado, las cuales se designan de acuerdo con la Teoría de la División de Poderes, resultando las siguientes:

- ↪ Función Legislativa;
- ↪ Función Jurisdiccional o Judicial y
- ↪ Función Administrativa

En consecuencia podemos señalar que el poder del estado, se expresa en estas tres formas a través de los órganos que para tal efecto se han creado, con funciones atribuidas directamente por la Constitución; esto es, el poder estatal, se divide en manera tripartita en órganos legislativo, judicial y ejecutivo que a su vez deben cumplir con las funciones legislativa, judicial y ejecutiva, respectivamente.

Función Legislativa.

La función legislativa es una actividad creadora del derecho objetivo del estado, y consiste en expedir las normas que regulan la conducta de los individuos y la organización social y política. Toda norma jurídica emana del poder público y su misión es realizar actos jurídicos creadores de situaciones jurídicas generales, obligatorias, abstractas e impersonales.

La tarea de hacer la ley o función legislativa, se ha encomendado a asambleas legislativas como lo sería el Congreso de la Unión o bien el Parlamento, siendo éstas, asambleas políticas deliberantes y representativas.

Andrés Serra Rojas señala: "La función legislativa es una actividad estatal, que se realiza bajo el orden jurídico; por medio de ella, el Estado dicta disposiciones generales, encaminadas a la satisfacción del bien público."¹⁶

Desde el punto de vista material, "la función legislativa se manifiesta en la actividad estatal que tiene por objeto la creación de normas de carácter general, imperativas y

¹⁵ Fraga Gabino, *op. cit.* p. 29.

¹⁶ Andrés Serra Rojas, *op. cit.* p. 49.

coercitivos, es decir, de normas jurídicas, cuya expresión más clara es la ley.¹⁷ Por tanto, el acto legislativo material, debe ser:

- ☛ Una norma de conducta abstracta e impersonal, expedida para un número indeterminado de casos, que se aplique a todos los que se colocan en los supuestos de la ley, sin consideración de especie o de persona, en tanto que no sean abrogadas, ya que la función legislativa no realiza actos materiales, por tanto no debe hacer alusión a situaciones jurídicas particulares;
- ☛ Interpretado, reafirmado o derogado por un acto de la misma naturaleza al que lo creó;
- ☛ Imperativo, ya que el estado impone la obligación de someterse a la ley y está provisto de medios adecuados para su debido cumplimiento; y
- ☛ Coercible, es decir, tener la posibilidad de su aplicación aún en contra de la voluntad de sus destinatarios.

Desde el punto de vista formal, la función legislativa será todo acto que emane del Poder Legislativo, aun y cuando materialmente revista el carácter jurisdiccional o administrativo. Del carácter formal del acto legislativo se deriva el principio de "la autoridad formal de la ley", el cual consiste en que todas las resoluciones del Poder Legislativo no pueden ser interpretadas, modificadas o derogadas, mas que por otra resolución del mismo Poder y siguiendo los mismos procedimientos que determinaron la formación de la resolución primitiva.

Por tanto un ordenamiento será considerado ley, desde el punto de vista material y formal, cuando sea de carácter general, imperativo y coercitivo y, además sea producto del Poder Legislativo, mediante la aplicación del proceso legislativo.

☛ Función Jurisdiccional

La expresión jurisdicción, viene del latín "*jurisdictio*", que significa "decir el derecho". Para Andrés Serra Rojas, es aquella función que normalmente se encarga al Poder

¹⁷ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, Manuel Lucero Espinosa, *Compendio de Derecho Administrativo*, primer curso,

Judicial y la define como la acción jurídica encaminada a la declaración del derecho, en ocasión de un caso determinado, contencioso o no y con fuerza de cosa juzgada.¹⁸

Desde el punto de vista material, esta función es una actividad del estado, subordinada al orden jurídico y atributiva, constitutiva o productora de derechos, en los conflictos concretos o particulares, que se le someten para comprobar la trasgresión de una regla de derecho o de una situación de hecho y adoptar la solución adecuada. Esta actividad da solución a un conflicto de intereses, y se manifiesta básicamente a través de la declaración que se haga en un acto concreto, por medio de la sentencia. La finalidad del acto jurisdiccional, será declarar imparcialmente el derecho en los casos controvertidos o de conflictos que son de su competencia.¹⁹ En consecuencia, busca que se respete la norma producto de la función legislativa, y al darle definitividad en la sentencia, adquiere la calidad de cosa juzgada, por lo cual no podrá ser modificada, y se llega a la verdad legal.

El origen de la concepción material de esta función, está en la incertidumbre o conflicto de intereses que el estado debe resolver para procurar la seguridad de sus habitantes, los cuales no deben hacerse justicia por propia mano. Así se supone una situación de conflicto preexistente; dos pretensiones opuestas, cuyo objeto es variable; ellas se pueden referir a un hecho, actitud o acto jurídico que se estima contradictorio con un derecho o una norma legal; o bien, a un estado de duda o error sobre la interpretación alcance o aplicación de una norma o de una situación jurídica.

Desde el punto de vista formal, la función jurisdiccional, alude a la organización constitucional que asigna la tarea de ejercer dicha función al Poder Judicial, para preservar el derecho. Por tanto, se puede decir que es la actividad que normalmente corresponde al Poder Judicial, por lo que todos sus actos deben considerarse formalmente jurisdiccionales, siendo su propósito el realizar la justicia en el marco que establecen las leyes.²⁰

Así tenemos que el estado, por medio de las funciones legislativa y administrativa, crea situaciones jurídicas que deben ser voluntariamente respetadas, pero cuando ésto no

Ed. Porrúa, México p. 32.

¹⁸ Andrés Serra Rojas, *op cit.* p.56

¹⁹ *Ibidem*

sucede, o bien cuando esas situaciones o los actos que las engendren son motivo de duda, de controversia o trasgresión, el estado debe intervenir a través de la función jurisdiccional, para evitar que los particulares impongan a la fuerza su derecho.

En conclusión, la finalidad de esta función consiste en dar protección al derecho, para evitar la anarquía social, como consecuencia de que cada quién se hiciera justicia por propia mano, o sea, para mantener el orden jurídico y para dar estabilidad a las situaciones de derecho. Por tanto, dicha función, no se puede limitar a declarar la existencia de una situación de conflicto, sino llegar a la declaración pertinente por medio de la sentencia, la cual debe poner fin al conflicto así como restituir y hacer respetar el derecho ofendido, dicha sentencia deberá además, ser fija y estable a través de darle fuerza definitiva e irrevocable, presumiendo que en ella está contenida la verdad legal.

☐ Función Administrativa.

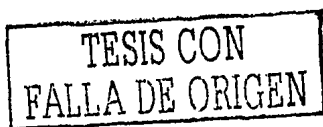
Es la actividad que normalmente corresponde al Poder Ejecutivo, se realiza bajo el orden jurídico y limita sus efectos a los actos jurídicos concretos o particulares y a los actos materiales, que tienen por finalidad la prestación de un servicio público o la realización de las demás actividades que le corresponden en las relaciones con otros entes públicos o con los particulares, regulados por el interés general y bajo el régimen de policía o control.²¹

Se puede decir, que dicha función consiste en tomar decisiones particulares, creadoras de situaciones jurídicas concretas, bajo la forma de actos condición y de actos subjetivos y se encamina a la satisfacción de las necesidades de interés público.

No es suficiente que el estado exprese su voluntad en la Ley, la cual crea situaciones jurídicas generales, sino que es necesario que alguien las ejecute, que la concrete a las causas particulares, la actualice determinando el momento, modos y circunstancias de su aplicación, y para ello, la administración pública dispone de los medios jurídicos, técnicos y materiales para hacer posible esa determinación particular de la ley. La función administrativa tiene a su cargo el concretar la ley, particularizarla, para que de esa forma se cumpla la voluntad del

²⁰ *Id.* p. 54.

²¹ Andrés Serra Rojas, *op cit.* p. 59.



legislador o bien los fines del estado. Pero administrar no sólo es aplicar la ley, sino perseguir un propósito de servicio público o interés general, que determina la esencia de la actividad del estado.

Esta función se distingue de la jurisdiccional, porque no supone una situación preexistente de conflicto, ni interviene con el fin de resolver una controversia para dar estabilidad al orden jurídico, en todo caso, sólo puede prevenir conflictos a través de medidas de policía o definir situaciones de derecho, pero no vistas como finalidad, sino como medio para realizar otros actos administrativos.

Respecto del punto de vista material, los doctrinarios no se han puesto de acuerdo; pero nosotros coincidimos con la opinión del Maestro Delgadillo Gutiérrez, quien define a esta función como "la realizada por el Estado de una manera concreta, inmediata, continua y espontánea, para satisfacer de manera directa las necesidades públicas."²² De lo anterior se desprenden las siguientes características:

- ☛ Concreta, toda vez que el acto administrativo es concreto, al atender casos particulares y determinados a través de actos jurídicos o de operaciones materiales, a diferencia del acto legislativo el cual, es general y abstracto;
- ☛ Inmediata, pues se procura primero la ejecución de las leyes y después de la Constitución, lo cual se opone a la función legislativa, la cual tratará la ejecución en primer grado de las normas constitucionales. Además procura la pronta e inmediata consecución de los fines estatales, lo cual no ocurre con las otras funciones;
- ☛ Continúa, ya que es permanente e ininterrumpida, sin embargo la legislativa y la jurisdiccional, se llevan a cabo de manera aislada y esporádica;
- ☛ Espontánea, pues actúa sin necesidad de petición de parte interesada, lo hace por iniciativa espontánea de los órganos administrativos, a diferencia de la función jurisdiccional, en la que sí se necesita de petición del interesado, ya que el juzgador no puede actuar de oficio para tramitar un proceso.

²² Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *op cit.* p.36.

Desde el punto de vista formal, se puede decir que es la actividad que normalmente realiza el Poder Ejecutivo, incluyendo la realizada por los órganos administrativos centralizados y paraestatales.

IV. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

El estado para conseguir sus fines, no sólo lo realiza a través de sus funciones, sino que para ello requiere llevar a cabo diversas actividades, entre las cuales encontramos una de vital importancia: la actividad financiera.

La historia de esta actividad no se remonta más allá de la Revolución Francesa, pero esto, no significa que el fenómeno financiero estatal, no se haya dado antes. Durante el medievo y en los primeros siglos de la Edad Moderna, el estado obtenía la mayor parte de sus recursos económicos con los que hacía frente a sus gastos, de las rentas de su patrimonio y de toda una gama de diversa naturaleza, que los súbditos estaban obligados a satisfacer. No existía un sistema de impuestos permanentes y sólo con ocasión de necesidades extraordinarias, el estado hacía un llamado a los ciudadanos para que presentasen su concurso financiero. Por el contrario, en la actual economía de los estados, los ingresos patrimoniales representan, proporcionalmente, una parte menor, frente a los ingresos tributarios.

La administración de un estado requiere de medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines; por tanto, uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa, lo constituye la gestión de intereses económicos, la cual es desarrollada por el poder ejecutivo y está encaminada a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales.

La actividad financiera, es primordial para el estado, la cual según Giannini se cumple, para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas.²³

²³ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1999, p.5.

²⁵ Sergio Francisco de la Garza, *op cit*, p.5.

Joaquín B. Ortega la define como: "la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines."²⁴

Para Héctor B. Villegas, "se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero en la Caja del Estado."²⁵

Del contenido de esta actividad, se desprende que la misma se compone de tres momentos fundamentales, a saber son:

- I. **Obtención de recursos.** Los cuales pueden provenir de: instituciones de derecho privado; explotación del patrimonio del Estado (venta de bienes, renta de inmuebles); de instituciones de derecho público, como los diversos tributos, los cuales son instituidos por su poder de imperio; o bien, por instituciones mixtas, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos.
- II. **Manejo o gestión de los recursos obtenidos.** Esta actividad se efectúa mediante los diferentes órganos que integran la Administración Pública.
- III. **Aplicación de los recursos administrados.** Es la realización de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras actividades y gestiones que el estado debe realizar, lo cual constituye el gasto público por efectuar en su gestión, para alcanzar sus objetivos.

a) **Aspectos que intervienen en la Actividad Financiera del Estado.**

- ↪ **Económico,** al ocuparse de la obtención o inversión de recursos económicos, los cuales son necesarios para el cumplimiento de los fines del estado;
- ↪ **Político,** toda vez que el sujeto de la actividad financiera es el estado y que son los fines de éste, los que se satisfacen con dicha actividad, por tanto tiene necesaria y esencialmente una naturaleza política;

26 Rojina Villegas Rafael, *op. cit.* p. 9.

- ◀ **Jurídico**, pues la actividad financiera se encuentra sometida al derecho, y el Estado moderno, exige que encuentren en la ley su fundamento, todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la administración y de las relaciones con los particulares; y
- ◀ **Sociológico**, ya que los tributos y gastos públicos, influyen sobre los grupos sociales que viven dentro del estado. Así pues los fines políticos de los impuestos tienen como límite la actuación de los grupos sociales, en quienes se inspiran y condicionan y además, la política financiera implica efectos redistributivos: la elección de los objetos imponibles, de los métodos de exacción y de los gastos a realizar, se producen siempre de la influencia de las fuerzas sociales que actúan dentro del estado en cada época histórica.

b) Fin de la Actividad Financiera.

La actividad financiera contribuye al alcance de los fines del estado, primordialmente al bien común, lo cual implica un gran número de recursos de que debe disponer para cubrir sus requerimientos. A través de la obtención de recursos, el estado contará con medios para satisfacer necesidades, pero sólo debe cubrir aquellas consideradas como públicas. Héctor B. Villegas, define a las necesidades públicas como las que nacen de la vida colectiva y se satisfacen mediante la actuación del estado.

Por tanto, al estado no le corresponde satisfacer necesidades particulares, sino sólo instrumentar las acciones tendientes a facilitar dichas satisfacciones, sólo tendrá el deber de satisfacer las necesidades consideradas como públicas, bien porque los particulares no puedan hacerlo o porque sean inherentes a su soberanía. Una necesidad será pública, cuando los miembros que personifican al estado, consideran que éste es el que debe proveerla, lo cual se realiza a través del poder legislativo; por tanto, los fines del estado, deben estar incorporados a su orden jurídico, en principio en la estructura constitucional y consecuentemente en la legislación ordinaria y reglamentaria, lo anterior debido a que el estado y el derecho son organizaciones o instrumentos hechos por los hombres y para los hombres, con el primero, la sociedad crea y reconoce el poder del estado y con el derecho lo somete para hacerlo racional y lógico.

Ahora bien, existen dos tipos de necesidades públicas:

☐ Necesidades públicas esenciales o absolutas, las cuales son:

- a) Defensa exterior, con el propósito de evitar que otros estados le priven de su soberanía, para no llegar a una situación de dependencia;
- b) Orden interno, a través del reconocimiento de derechos mínimos, los cuales deben ser respetados, dando así origen a ordenamientos legales, de los cuales el estado debe garantizar su cumplimiento aplicando la coactividad, pero sin llegar a arbitrariedad; para así lograr la convivencia pacífica de los integrantes del estado; y
- c) Administración de justicia, para resolver las disputas e imponer castigo a quienes transgreden la normatividad impuesta, la anterior para evitar que las contiendas se resuelvan por la fuerza y la trasgresión a la normatividad dé origen a la venganza pública.

Además de necesidades públicas, también existen individuales y sociales. Las primeras son las que afectan al individuo independientemente de sus relaciones con la sociedad y con el estado, porque no obstante que no pertenezca a él, continúa teniendo tales necesidades, entre las que podemos señalar las intelectuales, morales, vestido y alimentación. Las necesidades sociales, son aquellas que derivan de la convivencia en sociedad, y debido a que ciertos individuos no pueden satisfacer sus necesidades, se hace necesario proveer a la satisfacción de las mismas, por ejemplo la instrucción, salubridad, y asistencia social; sin embargo como se ha señalado el estado sólo debe satisfacer aquellas necesidades consideradas como públicas, apoyándose para ello de la actividad financiera.

Por tanto, de acuerdo con lo señalado por Héctor B. Villegas, las necesidades públicas absolutas tienen las siguientes características:

- ☐ Son de ineludible satisfacción, porque de lo contrario no se podría concebir a la comunidad organizada;

- ☛ Son de imposible satisfacción por parte de los individuos aisladamente considerados, por tanto son públicas absolutas, ya que sólo el estado las puede concretar; y
- ☛ Dan nacimiento al estado justificando su existencia en un sistema de derecho; por lo tanto, si dejasen de cumplirse tales cometidos esenciales (defensa exterior, orden interno y administración de justicia) la comunidad denominada estado, desaparecería.

☑ Necesidades públicas relativas, las cuales son:

Instrucción, salubridad, asistencia social, transporte, comunicaciones, etc., y se considera que el estado debe cubrir las porque atañen a la adecuación de la vida comunitaria y a los progresos de la civilización, además tales necesidades surgen con motivo y para alcanzar los fines económico-sociales del estado moderno, entre los que se encuentran la estabilidad económica, incremento de la renta nacional, mayor y mejores bienes y servicios, la justicia social, entre otros.

En resumen se puede decir que las necesidades públicas absolutas son esenciales, constantes, vinculadas existencialmente al estado y de satisfacción exclusiva por él, mientras que las necesidades públicas relativas son contingentes, mudables, y no vinculadas a la existencia misma del estado.

Aunado a lo anterior, encontramos lo expresado por Sergio Francisco de la Garza, al señalar que dentro de las funciones del bien común, el estado debe satisfacer aquellas actividades que conduzcan a la satisfacción de todas las necesidades, muchas veces individuales y otras colectivas; cuando por diversas circunstancias, las formas sociales inferiores han podido satisfacer tales necesidades, esto es, consideran que el estado debe satisfacer las necesidades públicas y relativas. Además considera que no se puede dar alguna norma rígida en la cual se establezcan las necesidades que el estado debe satisfacer, por lo que no resulta válida la concepción liberal individualista, en la cual el estado, sólo debía de proveer a aquellas necesidades consideradas como indispensables, sin preocuparse por las necesidades sociales y mucho menos por las individuales, ni tampoco considera correcta la

visión socialista estatista, en la cual el estado debe de satisfacer todas las necesidades, tanto públicas como sociales e individuales.²⁶

Ahora bien, para que el estado pueda satisfacer tales necesidades públicas, a través de sus funciones, necesita inevitablemente recursos económicos, los cuales obtendrá en su mayoría de los patrimonios de los particulares, lo cual viene a justificar la existencia de la actividad financiera del estado.

V. **LA OBTENCIÓN DE RECURSOS PARA EL ESTADO:**

Considerando los tres momentos (obtención, manejo y aplicación de recursos) en que se constituye la actividad financiera del Estado; surge la necesidad de analizar los recursos estatales así como la forma en que se obtienen.

a) **Clasificaciones de Ingresos.**

Durante el transcurso del tiempo, la doctrina ha elaborado diversas clasificaciones de ingresos, entre ellas podemos señalar las siguientes:

➤ **Los Cameralistas**, para ellos los ingresos se obtenían de la siguiente forma:

- a) Del dominio público, era la principal fuente de ingresos para el soberano, inclusive llegaba a enajenar los bienes de su propiedad;
- b) Los derechos de regalías, eran ingresos provenientes de los derechos que otorgaba el rey a los particulares para explotaran sus bienes; eran los segundos en importancia; y
- c) Los Impuestos, constituían la última fuente de recursos a la cual se recurría.

➤ **Grizioti**, para este autor los ingresos eran de acuerdo con su origen:

- a) Ingresos provenientes de generaciones pasadas, los recaudados de las fuentes que tales generaciones habían creado, como rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de empresas económicas y de empresas públicas;

²⁶ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p.12.

- b) Ingresos provenientes de generaciones presentes; eran las contribuciones de guerra, multas e ingresos penales, las contribuciones ordinarias, que comprendían impuestos directos, indirectos, tasas y contribuciones especiales; e
- c) Ingresos provenientes de futuras generaciones; como la deuda flotante; los empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y la emisión de papel moneda.

➤ **Einaudi**, este autor clasificó los ingresos, en derivados de impuestos y no derivados de impuestos, ésta última clasificación a su vez se subdivide en:

- a) Precios privados, eran aquellos que se fijaban por la prestación de servicios del estado o por los bienes de su propiedad que explota, pero que además también pueden adquirirse de particulares; se denominaban privados, porque los precios no son fijados por el estado sino con base a la ley de la oferta y la demanda;
- b) Precios cuasi-privados, se presentaban cuando el estado pretendía que no se hiciera un uso desmedido de los servicios y bienes que se podían obtener de él o de particulares, por lo que el debía establecer un precio por encima del que existía en el mercado;
- c) Precios Públicos, eran los que se fijaban con respecto a la prestación de servicios y explotación de bienes, en los que el estado era el único que los podía ofrecer; por lo tanto, el precio se establecía libremente, por ausencia de competencia de los particulares;
- d) Precios Políticos, se presentaban cuando el estado, por el servicio que presta o el manejo de los bienes de su propiedad, fija un precio muy por debajo del costo real, tomando en cuenta consideraciones políticas; y
- e) Contribuciones y empréstitos.

➤ **Hugh Dalton**, los clasificó en:

- a) Precios señalados por la autoridad a los particulares en la prestación de servicios específicos, adquisición o uso de bienes de propiedad pública, como los arrendamientos de tierras públicas e ingresos provenientes de empresas manejadas por el estado;

- b) Impuestos, entre los que se señalan los impuestos propiamente dichos, los tributos e indemnizaciones; empréstitos forzosos; y penas pecuniarias impuestas por los tribunales de justicia por la comisión de delitos o infracciones;
- c) Ingresos por contribuciones de mejoras;
- d) Nuevas emisiones de papel moneda; y
- e) Donaciones voluntarias.

➤ **Bielsa**, los clasificó en:

- a) Nacionales, provinciales y municipales;
- b) Ordinarios y extraordinarios, siendo los primeros aquellos que se recaudan en cada ejercicio fiscal legalmente autorizado, y los segundos, aquellos destinados a sufragar gastos no previstos o déficits presupuestarios; y
- c) Originarios y derivados. Los primeros, son los que provienen del patrimonio del ente público, y los segundos, los que derivan del patrimonio de los particulares, como los impuestos y contribuciones especiales.

➤ **Margain Manautou**, para él se pueden clasificar en dos grandes grupos:

- a) Donde se comprenden las fuentes impositivas como: los impuestos, derechos, tasas y contribuciones especiales, así como los rezagos o contribuciones causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de pago; multas por violaciones a ordenamientos tributarios; y recargos punitivos o moratorios, por la falta de pago oportuno de tributos; y
- b) Las restantes fuentes de ingresos como: los productos, es decir, ingresos derivados de la explotación de bienes del dominio público y del dominio privado, utilidades de organismos descentralizados y empresas de participación estatal; los aprovechamientos que abarcan a las multas no impositivas, recargos no tributarios, indemnizaciones, regalías, y por último; los ingresos derivados de financiamientos crediticios, como emisión de bonos, papel moneda, y empréstitos.

Esta última clasificación, corresponde la tendencia de la doctrina moderna, la cual ha concluido que el Estado Moderno como el Mexicano, obtiene ingresos para la consecución de sus fines, a través de los siguientes tipos de ingresos:

¶ Ingresos Tributarios.

Los tributos, constituyen la fuente más importante de ingresos del estado moderno, tienen su origen en el poder de imperio del estado, en aquella facultad del estado Romano, que le permitía el dominio absoluto sobre los pueblos conquistados, sometidos a su autoridad e imponiéndoles la obligación de aportarle recursos. Se excluyen de este apartado los ingresos que derivan del acuerdo de voluntades entre el estado y otros organismos, ya públicos o privados.

En el Derecho Mexicano, los términos contribución y tributo, son sinónimos y encontramos las siguientes definiciones doctrinales:

"Son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines." 27
Sergio Francisco de la Garza

"Son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma." Blumenstein 28

"Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de Imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho." Giuliani Fonrouge²⁹

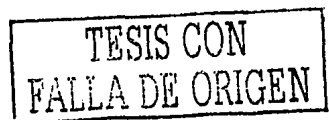
La legislación mexicana, a través de la Ley de Ingresos de la Federación, contempla como ingresos tributarios los siguientes:

↳ Impuestos;

27 Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p. 321.

28 Blumenstein, según cita de Sergio Francisco de la Garza, *Idem*.

29 Giuliani Fonrouge, según cita de Sergio Francisco de la Garza, *Idem*



- ☛ Aportaciones de Seguridad Social;
- ☛ Contribuciones de Mejoras; y
- ☛ Derechos, así como a sus accesorios.

☑ Ingresos No Tributarios.

Este tipo de ingresos no deriva del poder de imperio del estado, sino de la explotación de sus recursos o de los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin de completar su presupuesto. De acuerdo con la legislación mexicana estos ingresos se pueden clasificar en:

☛ **Ingresos no tributarios patrimoniales, los cuales abarcan a:**

- **Los Productos:** Son ingresos que el estado percibe como contraprestaciones por los servicios que presta, sin que corresponda a sus funciones de derecho público, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de sus bienes del dominio privado;
- **Los Aprovechamientos:** Son recursos que percibe el estado por realizar funciones de derecho público, pero que son diferentes a los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, y derechos; así también, aquellos que derivan de ingresos provenientes de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal; y
- **Los Accesorios.**

Los ingresos no tributarios patrimoniales, los obtiene el estado de la administración de su riqueza; es decir, por el manejo de su patrimonio, entendiéndose por éste como "el conjunto de bienes y derechos, recursos e inversiones que, como elementos constitutivos de su estructura social o como resultado de su actividad normal, ha acumulado y posee a título de dueño o propietario, para destinarlos o afectarlos de forma permanente a la prestación directa e indirecta de los servicios públicos o su cuidado, o a la realización de sus objetivos o finalidades de política social y económica."³⁰

³⁰ Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rosas Yáñez, *Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Trillas, 3ª edición, México, 1998.



➤ **Ingresos no tributarios crediticios**, son aquellos que con carácter de préstamo se obtienen por diferentes vías y se pueden clasificar en:

- **El empréstito**, el cual se lleva a cabo preferentemente con otros estados e instituciones de crédito privadas extranjeras, aunque ello no impide financiamientos internos;
- **Bonos y Certificados de la Tesorería**, por medio de la emisión de valores de sociedades nacionales de crédito, para satisfacer necesidades monetarias;
- **Procedimientos monetarios**, por medio de la emisión de moneda; y
- **Préstamos efectuados al estado por particulares**.

VI. LA POTESTAD Y COMPETENCIA TRIBUTARIAS DEL ESTADO.

a) Potestad tributaria.

En todos los estados y en todas las épocas de la historia de la humanidad, el estado ha necesitado ejercer su poder tributario, a través de exigir a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza. ello para estar en posibilidad de satisfacer las necesidades que le son propias y alcanzar sus fines. Dichas aportaciones han recibido el nombre de tributos, impuestos o contribuciones, pero esta última palabra corresponde a la época moderna, en donde el estado procura, siguiendo principios de justicia, que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo a su capacidad contributiva, y ocasionando que los gobernados sientan que en verdad contribuyen para que el estado pueda realizar sus atribuciones.

De acuerdo con la doctrina germánica, el poder o potestad tributaria, tiene su fundamento en la soberanía del estado, en esa facultad para autodeterminarse, así como en el poder de imperio del Estado Romano que le permitía el dominio absoluto sobre los conquistados. Así el estado establece contribuciones y los particulares son sometidos a contribuir parte de su riqueza.

Definición.

"Es la facultad de Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas". Sergio Francisco de la Garza³¹

"La facultad propia del Estado para crear tributos." Sáinz de Bujanda.³²

"Es la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallen en su jurisdicción". Jesús Quintana y Jorge Rosas³³

"Facultad para imponer contribuciones, expresada en la norma suprema, lo cual es inherente al Estado, en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria." Humberto Delgadillo Gutiérrez³⁴

Se puede concluir que la potestad tributaria, es la facultad con la que cuenta el estado, derivada se su soberanía, para imponer o crear contribuciones a través de una ley, y así obligar a los gobernados a aportar parte de su patrimonio en favor de él, para que éste pueda realizar sus atribuciones y alcanzar el bien común.

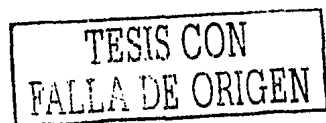
Es importante tener presente que el poder del Estado, se encuentra plasmado en su Constitución, de la cual dimana la potestad que los órganos pueden ejercer siempre sometidos a lo establecido en los ordenamientos jurídicos, por ello cuando se establecen tales órganos, se deben precisar sus funciones y éstos a su vez ejercer las facultades que se les atribuyeron, pero dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni en su contra, por tanto si el poder del Estado se encuentra en la Constitución, en ella también se encuentra la potestad tributaria, misma que debe ser ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente.

³¹ Sergio Francisco de la Garza, *op cit.* p.207.

³² Sáinz de Bujanda, según cita de Sergio Francisco de la Garza, *idem.*

³³ Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rosas Yáñez, *op cit.* p. 45.

³⁴ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *op. cit.* p.46.



En los estados modernos donde se rigen por constituciones y de acuerdo a la división de poderes, el Poder Tributario se atribuye de forma exclusiva al Poder Legislativo, el cual es ejercido cuando expide las leyes que determinan los hechos o situaciones que al producirse en la realidad generan para los gobernados la obligación del pago de contribuciones. Al Poder Ejecutivo le corresponde determinar o comprobar cuando se han producido los hechos que generan la obligación de pagar contribuciones, determinar la cuantía de los pagos o bien verificar que las prestaciones que le han cubierto se encuentran ajustadas a la ley; por tanto, no se estará en presencia de potestad tributaria, cuando se precede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagar, como consecuencia de la realización de aquellos hechos que han sido señalados, como generadores de créditos fiscales; sino más bien, sólo se estará en presencia de la competencia tributaria.

Elementos.

De acuerdo a lo señalado por Giuliani Fonrouge en cita por Jesús Quintana³⁵ el poder tributario tiene los siguientes elementos:

- **Abstracto**, ya que es una potestad que deriva del poder de imperio que pertenece al estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos;
- **Permanente**, pues es con natural al Estado y deriva de su poder, de manera que sólo puede extinguirse con él, por lo tanto mientras exista éste, indefectiblemente tendrá el poder de gravar;
- **Irrenunciable**, toda vez que no puede el Estado desprenderse de este atributo esencial, ya que sin él, no podría existir, es como el oxígeno para los seres vivos;
- **Indelegable**, en virtud de que no es conveniente transferirlo a un tercero de manera transitoria.

En el mismo tenor Valdés Villarreal³⁶ señala que la potestad tributaria "comparte de cierto modo las características de poder supremo, en lo económico; inalienable, en cuanto no

³⁵ Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rosas Yáñez, *op cit.* p. 52.

³⁶ Sergio Francisco de la Garza, *op cit.* p. 207.

se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar a la manera de los negocios privados; y solamente limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los Poderes de la Unión y de funciones o competencia de la autoridad.

☐ Originaria y derivada.

Para Sergio Francisco de la Garza³⁷ la Potestad Tributaria puede ser:

- a) **Originaria.** Cuando nace originariamente de la Constitución, y no se recibe de ninguna otra entidad, tal y como sucede con la Federación y los Estados en la República Mexicana; ambas entidades tienen potestad tributaria originaria;
- b) **Derivada.** Cuando la entidad política la posee porque le ha sido transmitida por otra que tiene poder originario. En México, esta situación es excepcional, y se ha dado cuando la Federación, como titular del poder tributario exclusivo, lo ha transmitido en parte a las entidades federativas al autorizarlas para establecer determinados tributos, respecto de los cuales carecen de poder tributario originario en virtud de estar reservado a la Federación. En otros casos, lo que llega a suceder, es que los estados cobren impuestos federales, pero con base en convenios de coordinación.

b) Competencia Tributaria

La potestad tributaria se manifiesta a través de la ley, en donde se establecen los tributos que el Estado puede recaudar para la consecución de sus fines; posteriormente los sujetos destinatarios del precepto legal quedan supeditados al mandamiento de esa norma, para su debido cumplimiento y es justamente en esta etapa donde se actualiza la figura de la competencia tributaria.

Jarach en cita por Delgadillo Gutiérrez, considera que la potestad tributaria se agota con la creación de la ley y que la actividad administradora de las contribuciones carece de la connotación de potestad, en virtud de que no existe una relación de potestad, sino de



sometimiento a la norma, tanto por parte del estado en su calidad de sujeto activo, como del particular como sujeto pasivo de la obligación tributaria.³⁷

Fonrouge en el mismo tenor, señala que el poder tributario se manifiesta con la creación de la ley y que paralelamente se encuentra la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa; lo cual se denomina competencia tributaria.³⁸

Para Delgadillo Gutiérrez, la competencia tributaria, "es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del Estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido."⁴⁰

Por su parte Sergio Francisco de la Garza, señala que la competencia tributaria consiste en el poder recaudar el tributo cuando se ha producido un hecho generador, y considera que su titular es el acreedor de la prestación tributaria.

Así la potestad tributaria se actualiza a través de la ley, al establecer los tributos que el Estado podrá recaudar y las situaciones de hecho que los generan; al actualizarse tales hechos, los particulares quedan sometidos a la competencia tributaria ejercida por el poder ejecutivo, la cual consistirá en la actividad administrativa para recaudar o cobrar las contribuciones, determinarlas y verificar que las enteradas, lo sean de acuerdo con la ley.

e) Potestad y Competencias Tributarias Federal, Estatal y Municipal. (Artículos 73, 40 y 115 Constitucionales)

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se contiene el poder del Estado del cual deriva el poder o potestad tributaria, se determina la forma y el ente que la ejercerá; resultado de ello que sólo a la Federación y las Entidades Federativas que la conforman, se les ha otorgado dicha potestad, mientras que los municipios, sólo pueden ejercer competencia tributaria.

³⁷ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p. 209.

³⁸ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *op. cit.* p. 47.

³⁹ *Ibidem.*

⁴⁰ *Ibidem.*

El artículo 73 fracción XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, otorga al Congreso de la Unión la potestad tributaria exclusiva sobre las siguientes materias:

- ☛ Comercio Exterior;
- ☛ Aprovechamiento y explotación de recursos naturales;
- ☛ Instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- ☛ Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- ☛ Especiales sobre:
 - ↳ Energía eléctrica;
 - ↳ Producción y consumo de tabacos labrados;
 - ↳ Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - ↳ Cerillos y fósforos;
 - ↳ Aguamiel y productos de fermentación;
 - ↳ Explotación forestal; y
 - ↳ Producción y consumo de cerveza.

Además hay algunas materias exclusivas de la federación como consecuencia de estar prohibidas expresamente a las entidades federativas, tales materias son: la emisión de moneda, recursos financieros; gravar la circulación, el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía.

El fundamento constitucional de la potestad tributaria de las entidades federativas, se encuentra en el artículo 40, que establece la "voluntad del pueblo mexicano para constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental". De la autonomía y soberanía interna de los estados, se desprende el fundamento de su poder tributario, ya que como se ha señalado, la potestad tributaria tiene su base en la soberanía; en virtud de lo anterior todas

las materias que no sean exclusivas de la federación pueden ser gravadas de forma concurrente por ésta y por los estados.

Con respecto al Municipio, es importante señalar que éste carece de potestad tributaria, ya que el artículo 115 Constitucional fracción IV dispone: "IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor..."

De lo anterior se desprende que el municipio no puede establecer directamente las contribuciones que percibirá, dependiendo para ello de las legislaturas locales; sin embargo, considerando que el Municipio está facultado para administrar libremente su hacienda, ello lo realiza a través de la competencia tributaria, la cual, le permite recaudar las contribuciones que a su favor ha establecido la legislatura local de la que dependa.

Por tanto se puede concluir que los municipios no tienen plena potestad tributaria, pues son los estados, los que a través de sus legislaturas les autorizan los recursos que satisfecerán sus presupuestos de egresos, en consecuencia se les ha confinado a determinadas fuentes tributarias y sistemas de imposición de bajo rendimiento. Así en el Estado Mexicano, sólo la Federación y los Estados tienen potestad tributaria, con base en la cual, la primera establecerá de forma exclusiva contribuciones; y los segundos de manera concurrente o respecto de aquellas materias no reservadas a aquélla; mientras que el municipio, sólo puede ejercer competencia tributaria, pero no tiene la posibilidad de establecer contribución alguna, siendo los Estados los que determinen cuáles serán a su favor.

CAPITULO II

EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO

I. ANTECEDENTES DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN MÉXICO.

a) Introducción.

"Desde los tiempos más remotos de la humanidad, la historia nos demuestra que al instituirse el Estado como una forma superior de organización social, fue necesario que los súbditos de gobierno aportaran una parte de su riqueza para sufragar el gasto público, para poder mantenerse instituciones elementales de su razón de ser, como son el financiamiento de las guerras, el mantenimiento de ejército, la seguridad pública, el pago de los sueldos de los servidores públicos, la construcción de obras públicas y la atención de diversos servicios demandados por la sociedad.

En su origen se percibieron en una forma despótica, autoritaria, represiva, por medio de la fuerza bruta, pues a través de las guerras y las conquistas, los pueblos sojuzgados quedaban obligados a pagar contribuciones a los gobiernos vencedores, fue así como se empezaron a apoderar de sus riquezas, de la fuerza de trabajo, del esfuerzo cooperativo, reflejándose que la obligación contributiva puede ser en especie, en servicios o en dinero.

Los sujetos pasivos entregaron a los monarcas, reyes o emperadores, en concepto de contribuciones: bienes muebles, inmuebles, frutos consecuentes de la agricultura, parte de las ganancias de la ganadería, de la pesca, de las artesanías, minería, el comercio o del resultado de actividades industriales, así como también por los trabajos forzosos impuestos a los esclavos, prisioneros de guerra, siervos, peones o propiamente a los súbditos del Estado o de la Casa Real, lo que como consecuencia permitió alcanzar un importante poder político y económico de los grandes imperios tal es el caso de Egipto, Persia, Grecia y Roma, entre otras naciones".⁴¹

Ahora bien, en México no ha sido la excepción, tal y como se advierte al estudiar el origen de los tributos, al ser éstos la base del sistema tributario.

⁴¹ Narciso Sánchez Gómez, *Los Impuestos y La Deuda Pública*. Ed. Porrúa, México, 2000, p. 67.

b) Época Precolonial.

La grandeza del pueblo Azteca tuvo su más sólido apoyo en el sistema tributario que manejaba, ya que a través de las cargas fiscales impuestas a los pueblos que sojuzgó, canalizó en su provecho el esfuerzo, capacidad y talento artístico de los pobladores de sus señoríos; así como la rica variedad de productos del campo cultivados en sus territorios, de esta forma los primeros mexicanos hicieron de la guerra su ocupación primordial, debido a la gran utilidad económica que les reportaba.

☐ Tributos, obligados al pago y su destino.

En la Gran Tenochtitlán, a través de los tributos se servía a los hombres de guerra, los cuales buscaban engrandecer sus personas, la honra del rey, o la defensa de la patria. Los tributos consistían en: oro, cualquier género de piedras ya que éstas eran su principal idolatría, juntamente con las plumas, de todo género y color, cacao, algodón, mantas de acuerdo con la posibilidad de cada provincia con gran variedad de estampados e incrustaciones. Cualquier tipo de animal: leones, tigres y gatos monteses, pájaros, animales de costa, sin que se exceptuara alguno con concha, tortugas, inclusive ciempiés, alacranes, arañas, etc. Otros tributaban ropa de mujeres, camisas y naguas de gran valor tejidas con minuciosidad, excelentes artificios y bordados, las cuales eran utilizadas por las señoras y mujeres de los grandes señores. También tributaban maíz, frijol, chía, chiles de diferentes especies, pepitas de calabaza, leña, corteza de árboles, carbón, piedra, cal, madera, tablas y vigas para la edificación de casas y templos. Los que tenían lagunas, tributaban todo lo que producían éstas, incluso moscas y gusanos; los pueblos que tenían fruta, tributaban: piñas, plátanos, mameyes, zapotes, guayabas, aguacates, o rosas. Además se tributaban diversos tipos de armas: arcos, flechas, piedras labradas para las hondas, navajas para espadas, etc. Las provincias que carecían de bastimentos, ropa y de todo lo descrito, tributaban esclavos, hombres y mujeres jóvenes, los cuales eran repartidos entre sí por los señores.

Toda vez que entre los aztecas estuvo arraigado el culto religioso a sus dioses, era natural que hubiera un gran número de ministros, para su sostenimiento y gastos de reparación de los templos, tenían dedicadas grandes extensiones de tierra, las cuales eran

denominadas como "tierra de los dioses", y dentro de éste rubro, existían tres clases de tributos:

- ☛ El de las primicias de los frutos del campo;
- ☛ Para el sostenimiento: bebidas, carbón, leña, copal y vestidos; y
- ☛ Tributos de servicios: labrado de los terrenos dedicados a los templos.

Los pueblos sometidos por los aztecas también contribuían en cuestiones militares, ya que tenían la obligación de ayudarlos en las guerras, por lo que les señalaban la gente con que deberían de contribuir; debían labrar las tierras exclusivas para el cultivo de productos dedicados al mantenimiento del ejército en tiempo de guerra; llevaban armas y equipaje de los guerreros y debían prestar su hogar a los guerreros y contingentes.

Los obligados a tributar eran aquellos que después de ser vencidos y sujetos por la guerra y compelidos por ella, no deseaban que los vencedores, continuaran matando a toda la gente de su pueblo y evitar así su destrucción y el menoscabo de sus haciendas. De esta forma todo lo que se producía, ya por el hombre o por la naturaleza, era tributado por las provincias, al rey de los aztecas.⁴²

Los gastos públicos de los Aztecas se concentraban en el sostenimiento del Soberano, su familia y la corte, el financiamiento de las guerras, celebración de fiestas, donaciones, regalos a mensajeros y huéspedes, sacrificios con fines religiosos, obras públicas, sueldos de funcionarios, sostenimiento de artesanos, cantores y otros artistas⁴³.

Clasificación de los Tributos.

Los tributos que existían entre los aztecas, pueden resumirse en dos grupos:

- ☛ Aquellos que pagaban los pueblos sometidos a ellos, consistentes en:
 - a) Especie o mercancías; y
 - b) Tributos en servicios especiales.

⁴² Fray Diego de Durán en cita por Hugo Carrasco Iriarte, *Derecho Fiscal Constitucional, Ed. Oxford, 4ª edición, México, 2000, p.152.*

⁴³ Gonzalo Armienta Calderón, en cita por Narciso Sánchez Gómez. *op.cit.* p.70.

➤ **Tributos que debían pagar los propios aztecas; dentro de los que se encontraban:**

- a) El que pagaban a sus señores naturales;
- b) El tributo religioso; y
- c) El tributo de tiempo de guerra.

El Pago.

Las épocas de pago de los tributos variaban, según la naturaleza de éstos; generalmente se pagaban cada 80 días; o sea, cuatro meses mexicanos, o bien dos, tres o cuatro veces al año, dividiéndose para ello los dieciocho meses del año azteca.

Por último, es importante señalar que en el imperio azteca, no existía razón válida para exceptuarse del pago de tributos; si se trataba de alguien pobre, debía trabajar; si enfermo, se esperaba que sanase; los exactores perseguían a todos con la mayor crueldad, teniendo facultad de vender como esclavos a los incumplidos; por tanto, el sistema tributario Azteca se caracterizó por su recia organización fiscal; con severas sanciones contra los evasores tributarios.

e) Época Colonial.

Una vez conquistados los pueblos indígenas por los españoles, Hernán Cortés llevó a la práctica un principio político casi tan antiguo como la humanidad: el de que los súbditos tienen que pagar tributo al soberano o señor supremo, pues aún y cuando todavía no había mandato ni precepto del monarca español al respecto, se declaró y reconoció la obligación de contribuir al superior político, demandándole a Moctezuma que tributase al Reino, así como a los demás caciques y pueblos, fueron repartidos los indios entre los conquistadores y Cortés les concedió los tributos que en principio debían pagar al soberano español.

No obstante lo anterior, el tributo prehispánico permaneció en gran parte hasta mediados del siglo XVI, pues siguió consistiendo en prestaciones materiales y personales; las primeras, consistentes en productos del campo y la naturaleza, principalmente para la alimentación y la construcción de casas, objetos industriales para diversas necesidades,

prendas de vestir, calzado, loza, etc. A los tributos personales o de servicio de antaño, se sumaron los requeridos por las empresas ganaderas y mineras de los encomenderos.

Así los españoles utilizaron los tributos tal y como los encontraron y los fueron amoldando a las normas europeas y al régimen económico-social que se iba formando en la Nueva España. Entre 1528 y 1531, el tributo fue incierto, indeterminado e ilegal, y como consecuencia los encomenderos abusaron. En la Segunda Audiencia entre los años de 1531 a 1555, el tributo tuvo ya una base legal y los indios gozaban de garantías para hacer que se respetara su capacidad contributiva. En una tercera etapa, entre 1555 a 1600 predominó un criterio rígido para establecer contribuciones, mediante una cuota fija que se aplicaba a los que la soportaban según su riqueza.

¶ Clasificación de los Tributos.

Los tributos que existieron durante la dominación española, se pueden clasificar de la siguiente forma⁴⁴:

➤ Impuestos sobre el comercio exterior:

La alcaba; los diversos respecto de Pulquerías, Minería, Ramo de Muralla, Peaje y Barcas, Real Desagüe de Huehuetoca, Estancos, Azogues, Cobre, Estaño, Plomo y Alumbre, Cordobanes, Gallos, Naipes, Nieve, Pólvora, Salinas, Tabaco, Caldos (respecto del aguardiente fabricado en Parras y en algunas otras regiones del país); y sobre Derechos del Quinto de Oro y Plata, Derechos de Vajilla, Derechos de Amonedación y Derechos de Ensaye.

➤ Impuestos sobre agricultura y ganadería:

Diezmos y Licencias.

➤ Impuestos sobre sueldos y utilidades:

Media anata secular; y mesadas y medias anotas eclesiásticas.

➤ Impuestos sobre actos, documentos y contratos:

Papel sellado.

⁴⁴ Yáñez Ruiz Manuel, en cita por Hugo Carrasco Iriarte, *op. cit.* p. 162.

➤ **Impuestos sobre juegos, diversiones y espectáculos públicos:**

Lotería.

➤ **Impuestos de capacitación:**

Tributos; Medio Real de Fábrica; Medio Real de Hospital; y Medio Real de Ministros.

De esta forma, hasta antes de 1821, se aplicaba en España y en sus colonias, especialmente en la Nueva España, un régimen fiscal que incluía la imposición de obligaciones fiscales injustas, lo cual originaba que a Madrid se le proporcionara una gran cantidad de recursos económicos; por ejemplo, del Virreinato de la Nueva España se le enviaban de 5 a 6 millones de pesos al año; del Perú, cuando más un millón; de Buenos Aires, de 600 a 700 mil y de Granada de 400 a 500 mil pesos⁴⁵; recursos que se ocupaban para financiar las guerras continentales y la ocupación de Flandes, por lo cual, según las autoridades se justificaba una política fiscal, cuyo único propósito era fundamentalmente recaudatorio.

d) México Independiente.

En los primeros años de vida independiente, nuestro país se encontró en gran desorden en todos los aspectos y con mayor razón en materia de finanzas, la precaria situación financiera que prevaleció en nuestro país al alcanzar su independencia, fue como consecuencia de los once años de guerra, y su prolongación a través de diversas luchas civiles internas y de las invasiones de que fue objeto; estado de inquietud e incertidumbre, que terminó en el tercer cuarto del siglo XIX. Durante todos esos años, el caos trajo como consecuencia la disminución de las fuentes de riqueza, con el subsecuente empobrecimiento del erario. El resultado fue el contrabando y la venalidad de los agentes fiscales, quienes no se sentían vigilados y carecían de freno en su afán de riqueza, a ello se agregaba la inseguridad derivada de los cambios frecuentes de los gobernantes, los cuales desconocían la maquinaria de la administración.

Ante tal desorden y la falta de experiencia en las cuestiones fiscales, las personas encargadas de organizar la administración pública del nuevo país, tuvieron que buscar en

otras naciones, un modelo que se pudiera imitar para crear un sistema fiscal eficaz y adecuado para la nueva nación, la cual ya no estaba obligada a contribuir a los gastos de su antigua metrópoli.

Ese modelo se encontró en los Estados Unidos de América, debido a su experiencia como país independiente desde 1776, pues contaba con un sistema fiscal eficaz, organizado y puesto en práctica desde el periodo colonial. Es así que nuestra constitución de 1824 tomó de ese sistema, algunas de las normas más importantes para establecer un sistema fiscal con seguridad jurídica para los gobernados y evitar los abusos en el cobro de los impuestos, el dispendio y la negligencia en el gasto público; esto último como una fórmula complementaria para disminuir en lo posible, la carga impositiva de los ciudadanos.

No obstante lo anterior, para tener una idea del estado del erario después de la primera constitución, resulta ilustrativo lo externado por Luis de la Rosa en su *Memoria*, quien fuese ministro de Hacienda durante el año de 1845: "No sé si pueda decir con propiedad que haya un sistema de hacienda en México, e ignoro si se puede fijar con seguridad las bases sobre que tal sistema se halle establecido. Al ver que casi todo lo que es o puede ser una fuente de riqueza se halla gravado con impuestos y que, no obstante las contribuciones, no rinden sino un producto muy pequeño comparado con el valor de la riqueza pública, se creería que el sistema de hacienda adoptado en nuestro país consistía únicamente en aumentar los ingresos del erario, más bien multiplicando las contribuciones que haciendo rendir a cada una de ellas todo el producto quedaría bajo una administración bien sistemada."⁴⁶

A pesar que fue difícil establecer y sostener un sistema fiscal eficaz, las bases fiscales importantes ya habían sido establecidas, las cuales con el tiempo se fueron consolidando hasta nuestros días. De lo anterior, resulta importante tratar aunque sea de forma breve para efectos de este estudio, el origen de tales bases o principios, ya que ello nos permitirá comprender la forma en que sean establecido en nuestra constitución, los cuales hasta hoy son aplicables.

⁴⁵ Alejandro de Humboldt, en cita por Hugo Carrasco Iriarte, *idem*.

⁴⁶ Luis de la Rosa, en cita por Hugo Carrasco Iriarte, *op. cit.* p. 163.

e) **Principios Fiscales provenientes de los Estados Unidos de América.**

Remontándonos al origen de los Estados Unidos de América, es importante señalar que las autorizaciones o decretos que permitieron la creación de las trece colonias, dieron lugar a una especial autonomía entre el gobierno inglés y la organización y administración de las colonias, ya que el gobierno inglés, nunca financió la colonización de los territorios de América, sino sólo autorizó la creación de empresas privadas con este propósito, así como la emigración de ciudadanos interesados, limitando solamente su autonomía al establecer que serían sujetos a la soberanía de Inglaterra; por tanto, era obligación de los colonos aceptar la autoridad de un Gobernador designado por el gobierno inglés, ya que era el principal vínculo administrativo con Inglaterra; no obstante lo anterior, los colonos podían darse normas para reglamentar sus asentamientos siempre y cuando no se contraviniera al derecho inglés.

A fines del siglo XVII, las trece colonias fracasaron como empresas mercantiles privadas, y pasaron a ser colonias reales, dependiendo del gobierno inglés, pero a pesar de ello, ya existía un principio de organización administrativa, el cual fue conservado por las colonias hasta su independencia. Así debido a la autonomía a la que estaban acostumbradas, las colonias al buscar una forma de organización administrativa y política que resolviera sus necesidades, crearon una autoridad local, cuya evolución explica muchas de las instituciones políticas y administrativas que serían recogidas en la constitución norteamericana de 1789, y después copiadas por nuestras constituciones, tales instituciones son:

☐ **División de Poderes.** Durante el periodo colonial en las trece colonias, existió una asamblea de representantes o agrupación formal de vecinos, cuya función principal era representar a los ciudadanos de la colonia de que se tratase en las negociaciones, generalmente económicas, que debían realizarse con el Gobernador designado por Londres, tales negociaciones, generaron grandes conflictos entre ambas partes, en las cuales generalmente el Gobernador era el derrotado, ya que al estar facultada la asamblea para determinar su salario, si aquél no accedía a las pretensiones de ésta, simplemente no era aprobado su pago. Lo anterior trajo como consecuencia que los colonos se acostumbraran a ver a los poderes ejecutivo y legislativo, como dos cosas enteramente separadas y fundamentalmente opuestas en interés y en propósitos. Así se puede decir que

los Estados Unidos de Norteamérica fue el primer país de América, en practicar la división de poderes, a pesar de que tal vez, no como resultado de la doctrina. Al adoptarse en México los principios de la separación de poderes y el sistema federal, se contribuyó a una mejor organización, sobre bases de limitación a las facultades de la autoridad estatal y proporcionando seguridad jurídica a los ciudadanos, impidiendo la concentración del poder público, lo cual se ve reflejado en las obligaciones fiscales.

91 Anualidad del Ejercicio Fiscal. La principal negociación entre Asamblea y Gobernador, era lo relacionado con la aprobación de los impuestos, tal y como lo hacía el Parlamento Inglés, pero ello no era consecuencia de una norma legal, sino por costumbre derivada de la imitación del sistema fiscal inglés, ya que como sistema jurídico, era esencialmente consuetudinario. En consecuencia los impuestos que los colonos pagaban al gobierno colonial, debían por costumbre aprobarse cada año, con el objeto de poder también anualmente obligar al Gobernador a negociar el monto del Presupuesto de Gastos, el cual determinaba al Presupuesto de Ingresos. Esta práctica se mantuvo en la Constitución Norteamericana de 1789, como norma de protección de los ciudadanos pagadores de impuestos. De este antecedente, se explica nuestra institución constitucional de la anualidad de la Ley de Ingresos, por virtud de la cual, el Congreso Federal aprueba los impuestos que la Federación podrá cobrar a los contribuyentes en el siguiente año fiscal, para efecto de cubrir el Presupuesto de Egresos.

92 Representación Fiscal. Se conservó en la Constitución Norteamericana, la conquista más importante de los ciudadanos ingleses, consistente en la necesidad de que sus representantes, aprobaran en el Parlamento todo impuesto o carga fiscal obligatoria, como requisito indispensable para la validez del tributo. Lo anterior porque las colonias norteamericanas habían protestado contra el Parlamento Inglés antes de la independencia: "*No taxation without representation*" (ningún impuesto sin representación); ya que aquél pretendía obligar a los súbditos americanos a pagar impuestos a Inglaterra, sin otorgarles el derecho de representación en el Parlamento, a pesar de reconocer ilimitadamente ese derecho a sus súbditos residentes en Inglaterra.

g) Legalidad, Fundamentación y Motivación. Este principio que tiene su origen desde aquella época, es el que se refiere a las limitaciones que la autoridad debe tener en sus facultades, las cuales deben ser vigiladas por la participación de los otros poderes de gobierno, lo que se conoció como la teoría de las limitaciones y contrapesos de los poderes de gobierno. En México, éste principio consiste en que las facultades de toda autoridad para poder ser ejercidas, deben estar otorgadas expresamente por la ley, sin dicha autorización, los actos de autoridad son ilegales, por ello nulos o inválidos. Lo anterior fue recogido por nuestras Constituciones desde 1857, en las disposiciones que ahora se contienen en los artículos 14 y 16, los cuales establecen lo que se ha denominado como la indispensable fundamentación y motivación de los actos de autoridad.

h) Seguridad Jurídica. Un diverso principio, es el contemplado por la Quinta enmienda a la Constitución Norteamericana, aprobada en diciembre de 1791, la cual establece que: "ninguna persona será privada de la vida, libertad o propiedad, sin el debido proceso legal". Este derecho al debido proceso, ha sido interpretado por la Suprema Corte de ese país, como una garantía constitucional que tiene por objeto proteger al individuo contra el ejercicio arbitrario del poder gubernamental y asegurar a todos los ciudadanos la misma protección de la ley. Es el mismo derecho constitucional que nuestra Ley fundamental establece en sus artículos 14 y 16.

ñ) Principios Fiscales Provenientes de España.

Nuestro país no sólo recibió de los Estados Unidos de América sus principios tributarios, sino también del país que hasta 1821 lo había dominado; provenientes básicamente de la Constitución de Cádiz de 1812, conforme a la cual, las Cortes o el Poder Legislativo, estaba facultado para fijar los gastos de la administración pública; establecer anualmente las contribuciones e impuestos; tomar caudales a préstamo en casos de necesidad, sobre el crédito de la Nación; y para aprobar el repartimiento de las contribuciones entre las provincias.

Lamentablemente, las disposiciones de la Constitución de Cádiz, no reflejaron los usos y costumbres fiscales que prevalecieron en la Nueva España durante todo el periodo colonial. La monarquía absoluta que reinaba en España imponía en todos sus territorios, las

obligaciones tributarias sin más limitación que la posibilidad de pago de los contribuyentes, resultando ello una práctica injusta y excesiva, pues los ciudadanos de todo el territorio conquistado, no tenían la posibilidad de participar en la discusión y aprobación de los impuestos, ni de evitar su cumplimiento.

Concluyendo podemos decir que al copiar instituciones constitucionales de Estados Unidos de América se incluyó en nuestro sistema constitucional algunas de las costumbres y prácticas administrativas de ese país, mezcladas con normas heredadas de España y de su sistema jurídico europeo, lo cual ocasionó que el sistema fiscal mexicano, sea de los más ricos y completos, aunque evidentemente, aún se puede perfeccionar.

g) Consolidación del Sistema Tributario Mexicano.

No obstante que en México, desde la constitución de 1857, se ha contemplado la obligación de los mexicanos a contribuir a los gastos públicos, tanto federales, como locales y municipales; sin embargo, nuestra historia fiscal, esta llena de conflictos entre federación y estados, originados por el propósito de cobrar contribuciones para sus respectivas tesorerías; conflictos que se llevaron a cabo en medio de una escasa doctrina fiscal durante el siglo XIX y en las primeras décadas del XX, tan es así, que hasta la segunda mitad del siglo XIX el Derecho Fiscal, entendido como la rama que regula la obtención de ingresos para el estado, entre las que se incluyen a los impuestos, adquiere importancia en Inglaterra, cuando se aprueba el Impuesto de Ingreso, el cual se aprobó en Estados Unidos hasta 1913 como "Income Tax", mientras que en México se puso en vigor hasta 1924, con el nombre de Impuesto Sobre la Renta, el cual vino a revolucionar la doctrina y al derecho tributario.

Antes del Impuesto Sobre la Renta, los países obtenían su ingreso fiscal, mediante el cobro de impuestos que consistían básicamente en cobrar una cantidad de dinero a cada contribuyente (Impuesto de Capitación); y por la formalización o ejecución de algunos actos jurídicos, para los cuales la ley exigía la forma escrita y el uso de documentos especiales (Impuesto al Timbre o Impuesto de Papel Sellado). Tales impuestos tenían el defecto de que todos los contribuyentes debían pagar la misma cantidad, independientemente de su patrimonio, ingresos, utilidades o la actividad que realizaran, lo cual ocasionaba que para algunos el pago era una erogación sin importancia, pero para otros, el mismo desembolso

representaba un gran sacrificio económico, en virtud de su ingreso muy reducido. Sin embargo, el Impuesto Sobre la Renta, tuvo la virtud de gravar las utilidades de una persona, porque se aplica al total de los ingresos, pero después de deducir los gastos autorizados por la misma ley, de tal manera que el impuesto se paga sobre el ingreso o utilidad neta, de donde resulta que su equidad es evidente en comparación con los otros gravámenes.

Al final de la Revolución Mexicana, las entidades federativas ejercían una independencia fiscal, como consecuencia de la dificultad en las comunicaciones y el aislamiento en que se encontraban en relación con las demás, así cada una cobraba a sus ciudadanos los impuestos que la economía regional permitía y de acuerdo a las necesidades de gastos del gobierno estatal. El ingreso fiscal era inequitativo, si bien desde 1924 se cobró el Impuesto Sobre la Renta las autoridades fiscales federales, competían con las estatales para obtener ingresos, mientras que los municipios recibían sus ingresos de los gobiernos estatales, quienes de esa forma los controlaban, sin que existieran impuestos municipales de importancia.

Los gobiernos estatales no recibían ayuda económica de la Federación, porque la Constitución no establecía la obligación de compartir el ingreso obtenido por los impuestos federales; por tanto, la forma de beneficiar a los estados era a través de la obra pública y la derrama económica que representaba, pero cualquier obra federal como carreteras, presas, escuelas, etc., se consideraban como un logro del gobernador del estado, derivado de la buena relación e influencia con el gobierno central. Por tanto con fundamento en el artículo 124 constitucional, los estados legislaban para crear su propio sistema impositivo local, independiente del federal.

No obstante lo anterior con el incremento de la recaudación Federal a través del Impuesto Sobre la Renta, de una mejor vigilancia fiscal, y del aumento en la población económicamente activa, así como de las empresas comerciales e industriales establecidas en el país, el Gobierno Federal pudo diseñar programas de gasto público en cada una de las entidades federativas. Esta nueva política fiscal, permitió que los gobiernos estatales se subordinaran al Gobierno Federal a través de la coordinación fiscal, quienes a cambio de recibir mayor participación de los impuestos federales, aceptaron eliminar impuestos

estatales; por tanto, los ingresos de los estados derivados de impuestos locales, se vieron muy reducidos, pero aumentó el ingreso por las participaciones en los impuestos federales; sin embargo, cuando la economía local progresó por el incremento en el número de empresas comerciales e industriales en cada entidad, se hizo evidente que los estados perdieron en el proceso centralizador, y que les era más conveniente crear un sistema fiscal estatal que cobrara impuestos locales.

Otro tributo de gran relevancia para el sistema tributario mexicano, lo ha constituido el actual Impuesto al Valor Agregado, el cual es vigente desde 1980, cuyo antecedente más remoto fue el Impuesto al Timbre, transformándose posteriormente en el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles en 1947, cuyo objeto lo constituyeron los ingresos de las personas por enajenación y arrendamiento de bienes, prestación de servicios, por comisiones, mediaciones financieras y por venta de bienes con reserva de dominio. En 1969 se intentó instaurar el Impuesto al Valor Agregado, insertándolo en una disposición de la Ley de Egresos, en este proyecto se incorporó al sistema de valor agregado los Impuestos Sobre Ingresos Mercantiles y al Timbre, subsistiendo todo el catálogo de impuestos especiales o interiores, los cuales se cobraban en una sola etapa del proceso económico, ya sea en la producción o en la venta de primera mano; proyecto que no prosperó por diversos problemas⁴⁷.

Las principales razones para establecer el Impuesto al Valor Agregado fueron: a) Que el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles se causaba en cascada o etapas múltiples, pues debía pagarse en cada operación que se realizaba con determinado bien, aumentando con ello los costos y precios, resultando más afectados los consumidores finales; b) Que el consumo de la población más pobre, resentía con mayor intensidad ese efecto acumulativo, al estar imposibilitados para eliminar los intermediarios; y c) Como consecuencia se había estado afectando a los pequeños productores y favoreciendo la importación o contrabando de mercancías extranjeras.

No obstante lo anterior cuando se aprobó la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el sistema fiscal federal tenía consolidada su estructura normativa, por medio de reformas

⁴⁷ Javier B. Aguilar Álvarez, según cita por Narciso Sánchez Gómez, *op.cit.* p. 152.

constitucionales, por la aprobación de leyes secundarias y de algunas interpretaciones favorables del Poder Judicial Federal, de tal modo que la mayor parte de los impuestos a cargo de los contribuyentes del país, eran federales y sólo una pequeña parte del ingreso fiscal total, era en beneficio de los estados y municipios, situación que se ha ido transformando paulatinamente, pues ahora se ha aumentado la participación a favor de los gobiernos estatales y municipales, del total de la recaudación federal.

Por último, es importante señalar que a partir de 1980, se han regulado, transformado y creado gravámenes a efecto de fortalecer el sistema tributario mexicano, al respecto tenemos: el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, vigente a partir de 1981; el Impuesto al Activo de las Empresas, vigente desde 1989, el cual fue creado para complementar al Impuesto Sobre la Renta, así como para combatir y restringir su evasión; Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, cuya ley fue vigente a partir de 1980, transformándose en 1997 año en que entró en vigor la Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos y la creación en 2002 del Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios, contenido en la Ley de Ingresos de tal año.

II. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA TRIBUTACIÓN EN MÉXICO:

El fundamento Constitucional de la tributación en México, se encuentra en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, dicho precepto señala:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Este numeral establece en sus cuatro fracciones las obligaciones fundamentales que tenemos los mexicanos por el simple hecho de serlo, es decir, los deberes inherentes, al vínculo de la nacionalidad. Dichos deberes son de solidaridad social y patriótica que son imprescindibles para la conservación del Estado. La fracción IV establece la obligación de contribuir a los gastos públicos federales, locales y municipales; de cuyo cumplimiento

depende la supervivencia económicamente del estado mexicano. Tal obligación, es compartida entre todos los habitantes del país, nacionales o extranjeros.

a) **Antecedentes Legislativos de la fracción IV del Artículo 31 Constitucional.**⁴⁸

☐ **Primero.** Declaración 2ª del Bando de Hidalgo en el que se declara abolida la esclavitud, fechado en la ciudad de Guadalajara el 6 de diciembre de 1810:

“Que ceso para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigía.”

☐ **Segundo.** Artículos 8, 339 y 340 de la Constitución Política de la Monarquía Española, promulgada en Cádiz el 19 de Marzo de 1812:

“**Artículo 8º.**- También está obligado todo español, sin distinción alguna, a cubrir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.”

“**Artículo 339.**- Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.”

“**Artículo 340.**- Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos.”

☐ **Tercero.** Punto 22 de los Sentimientos de la Nación de José María Morelos, suscritos en Chilpancingo el 14 de septiembre de 1813:

“Que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcaba, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados.”

☐ **Cuarto.** Acta de la Independencia de México, expedida por el Congreso de Anáhuac en la Ciudad de Chilpancingo el 6 de Noviembre de 1813:

“El Congreso de Anáhuac, legítimamente instalado en la ciudad de Chilpancingo de la América Septentrional por las provincias de ella, declara reo de alta traición a todo el que se oponga directa o indirectamente a su independencia, ya protegiendo a los europeos, a los opresores de obra, palabra o por escrito, ya negándose a contribuir con los gastos, subsidios y pensiones para continuar la guerra hasta que su independencia sea reconocida por las naciones extranjeras.”

☐ **Quinto.** Artículos 36 y 41 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de Octubre de 1814:

⁴⁸ XI,VI Legislatura del Congreso de la Unión. Cámara de Diputados. *Derecho del Pueblo Mexicano. México a través de sus Constituciones.* Tomo V, México, 1967 pp. 177-186.

“Artículo 36.- Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa.”

“Artículo 41.- Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluto a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.”

☒ **Sexto.** Artículo 15 del Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, suscrito en la ciudad de México el 18 de diciembre de 1822:

“Artículo 15.- Todos los habitantes del Imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del estado.”

☒ **Séptimo.** La base 1ª de la Constitución Política de la Nación Mexicana, fechada en la ciudad de México el 16 de mayo de 1823:

“Base 1ª.- Parte Conducente.- La nación mexicana es la sociedad de todas las provincias de Anáhuac o Nueva España, que forman un todo político. Los ciudadanos que la componen tienen derechos y obligaciones y están sometidos a deberes. Sus deberes son: 1º. Profesar la religión católica, apostólica y romana, como única del Estado. 2º. Respetar las autoridades legítimamente establecidas. 3º. No ofender a sus semejantes. 4º. Cooperar al bien general de la nación.”

☒ **Octavo.** Artículo 6º del Tratado entre México y España por medio del cual esta nación reconoció la independencia Mexicana, firmado por la reina María Cristina de España, el 28 de diciembre de 1836:

“Los comerciantes y demás ciudadanos de la República Mexicana o súbditos de su Majestad Católica, que se establecieron, o traficaren o transitaren por todo o parte de los territorios de uno u otro país, gozarán de la más perfecta seguridad en sus personas y propiedades y estarán exentos de todo servicio forzoso en el ejército o armada o en la milicia nacional y de toda carga, contribuciones o impuesto que no fuere pagado por los ciudadanos y súbditos del país en que residan y tanto con respecto a la distribución de contribuciones, impuestos y demás cargas generales, como la protección y franquicia en el ejercicio de su industria, y también en lo relativo a la administración de justicia, serán consideradas de igual modo que los naturales de la nación respectiva, sujetándose siempre a las leyes, reglamentos y usos de aquella en que residen.”

☒ **Noveno.** Fracción II del artículo 3º de la Primera de las Leyes Constitucionales de la República Mexicana, suscritas en la ciudad de México el 29 de diciembre de 1836:

“Artículo 3º.- Son obligaciones del mexicano:

... II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan ...”

☒ **Décimo.** Artículo 14 de las Bases Orgánicas de la República Mexicana, acordadas por la Honorable Junta Legislativa establecida conforme a los decretos de 19 y 23 de diciembre de

1842, sancionadas por el Supremo Gobierno Provisional con arreglo a los mismos decretos el 12 de junio de 1843 y publicadas por Bando Nacional el 14 del mismo mes y año:

"Es obligación del mexicano, contribuir a la defensa y a los gastos de la Nación."

Decimoprimer. Artículo 4º del Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana, dado en el Palacio Nacional de México el 15 de Mayo de 1856:

"Artículo 4º.- Son obligaciones de los habitantes de la República: observar este Estatuto, cumplir las leyes, obedecer a las autoridades, inscribirse en el Registro Civil y pagar los impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad, y las establecidas al comercio o industria que ejercieren, con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República."

Decimosegundo. Artículo 36 del Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana, fechado en la ciudad de México el 16 de Junio de 1856:

"Artículo 36.- Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Decimotercero. Artículo 31 de la Constitución Política de la República Mexicana, sancionada por el Congreso General Constituyente el 5 de febrero de 1857:

"Artículo 31.- Es obligación de todo mexicano:

... II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Decimocuarto. Artículos 59, 72 y 73 del Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, dado en el Palacio de Chapultepec el 10 de abril de 1865:

"Artículo 59.- Todos los habitantes del Imperio disfrutan de los derechos y garantías, y están sujetos a las obligaciones, pago de impuestos y demás deberes fijados por las leyes vigentes o que en lo sucesivo se expidieren."

"Artículo 72.- Todos los impuestos para la Hacienda del Imperio serán generales y se decretarán anualmente."

"Artículo 73.- Ningún impuesto puede cobrarse sino en virtud de una ley."

Decimoquinto. Reforma del artículo 31 de la Constitución Política de la República Mexicana de 1857, del 10 de junio de 1898:

"Artículo 31.- Es obligación de todo mexicano:

... III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como el Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Decimosexto. Mensaje y Proyecto de Constitución de Venustiano Carranza, fechados en la ciudad de Querétaro el 1º de diciembre de 1916:

“Artículo 31 del Proyecto.- Son obligaciones de todo mexicano:

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

En la cincuenta y un Sesión Ordinaria del Poder Constituyente, celebrada el viernes 18 de enero de 1917; se aprobó dicho artículo, quedando la cuarta fracción tal y como se presentó; fracción, que sólo ha sido modificada una vez, por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 25 de Octubre de 1993, en donde se hizo alusión concreta al Distrito Federal, pero en esencia es idéntica a la aprobada por el Constituyente de 1917.

El cumplimiento de los mexicanos al deber de contribuir a los gastos públicos, tiene tanto un contenido económico, como político-económico; el primero, se traduce en el pago de las sumas de dinero que en ejercicio del poder soberano, el poder público legislativamente determina a cargo del causante; el segundo, se actualiza al participar en los gastos que requiere la nación para su existencia, seguridad y desarrollo.⁴⁹

Por último, de acuerdo con lo señalado por Ernesto Flores Zavala,⁵⁰ el contenido de la fracción IV de mérito, se puede desglosar de la siguiente forma:

- ↪ Establece la obligación para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos;
- ↪ Reconoce que la Federación, los Estados que la conforman, el Distrito Federal y los municipios tienen derecho a percibir contribuciones;
- ↪ Que las entidades que pueden gravar son los de la residencia de la persona;
- ↪ Que las contribuciones se deben establecer por medio de leyes;
- ↪ Que se deben establecer para cubrir los gastos públicos;
- ↪ Que deben ser equitativos y proporcionales.

⁴⁹ Ignacio Gallindo Garfias, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, ed. Porrúa, México, 1996. p. 409.

⁵⁰ Ernesto Flores Zavala, según cita por Hugo Carrasco Iriarte, *op.cit.* p 173.

III. LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y SUS GARANTÍAS:

a) La Constitución Política y su Integración.

Jellinek considera que: "La Constitución abarca los principios jurídicos que designan a los órganos supremos del Estado, los modos de su creación, sus relaciones mutuas, fijan el círculo de su acción, y por último, la situación de cada uno de ellos respecto del poder del Estado".⁵¹

Ignacio Burgoa Orihuela señala que la "Constitución es el ordenamiento fundamental y supremo del Estado que: a) establece su forma y la de su gobierno; b) crea y estructura sus órganos primarios; c) proclama los principios políticos y socioeconómicos sobre los que se basan la organización y teleología estatales, y d) regula substantivamente y controla adjetivamente el poder público del Estado en beneficio de los gobernados."⁵²

La estructura de la Constitución de nuestro país, se sustenta en dos principios fundamentales: la libertad del estado es limitada y el orden del estado necesita estar suscrito y enmarcado en un sistema de competencias.

El primer principio, obliga a enumerar en la constitución ciertos derechos del individuo, lo cual se debe a la influencia del individualismo y liberalismo, ya que a ellos se debe la tendencia de consignar en el texto constitucional los llamados "derechos del hombre", "derechos fundamentales de la persona humana" o "las garantías individuales o del gobernado". La parte de la constitución que contiene los derechos fundamentales del hombre, recibe el nombre de dogmática, en nuestra constitución se encuentra en su capítulo primero, que comprende los primeros 29 artículos, pero no sólo ahí están los derechos fundamentales, pues hay dispersos en otros numerales.

El segundo principio y complemento del primero, se encarga de limitar el poder del estado a través de un sistema de competencias; por tanto la garantía orgánica contra el

⁵¹ Jellinek Georg, según cita por Felipe Tena Ramírez, *Derecho Constitucional Mexicano*, ed. Porrúa, México, 1992, p. 22.

⁵² Ignacio Burgoa O. *Derecho Constitucional Mexicano*, ed. Porrúa, México, 1994, p. 313.

abuso de poder, se encuentra principalmente en la división de poderes. Es así como nos encontramos frente a elementos considerados como políticos, mismos que se refieren al establecimiento de los órganos primarios del estado, a determinar su competencia, los lineamientos básicos de su funcionamiento y a proclamar la forma estatal y de gobierno. Esta parte encargada de organizar al poder público, se le conoce como orgánica, y en nuestra constitución comprende todo el título tercero (artículos 49 al 107), donde se trata de la organización y competencia de los poderes federales, y el título cuarto (artículos 108 al 114), establece las responsabilidades de los servidores públicos.

Además de la parte dogmática y orgánica, pertenecen a la Constitución, los preceptos relativos a la superestructura constitucional, la cual cubre por igual a los derechos del individuo, a los poderes de la Federación y a los poderes de los Estados, es decir, aquellos preceptos que expresan la superioridad de la Constitución frente a las leyes comunes, dichos preceptos se encuentran en nuestra Carta Magna en los artículos 39, 40, 41, 133, 135, y 136, los cuales se refieren a la soberanía popular, forma de gobierno, supremacía constitucional y su inviolabilidad.

b) Las Garantías Constitucionales.

De acuerdo con Ignacio Burgoa Orihuela,⁵³ la palabra garantía proviene del término anglosajón "warranty" o "warantie" que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar. Jurídicamente, el vocablo y concepto, surgieron en el derecho privado, con las acepciones señaladas, mientras que en derecho público, la palabra y el verbo garantizar, son creaciones de los franceses, en cuya legislación aparece desde mediados del siglo XIX.

Respecto a la acepción estricta y específica que se le debe dar al término garantía, la doctrina no se ha puesto de acuerdo, por tal razón existen diversas definiciones, las cuales van orientadas a diversos puntos de vista y estudio, tal y como se aprecia a continuación:

Jellinek clasifica a las garantías del derecho público en: garantías sociales, tales como la religión, las costumbres, las fuerzas culturales, entre otras; garantías políticas, dentro de las que comprende la organización misma del estado y el principio de división de poderes; y

⁵³ Ignacio Burgoa Orihuela, *Las Garantías Individuales*, ed. Porrúa, México, 1998, p 161.

garantías jurídicas, que se traducen en los sistemas de fiscalización de los órganos estatales, de responsabilidad oficial, de jurisdicción y de los medios para hacer efectivas las normas de derecho objetivo.⁵⁴

Kelsen por su parte, las identifica con los procedimientos o medios para asegurar el imperio de la Ley Fundamental, frente a las normas jurídicas secundarias; es decir, para garantizar el que una norma inferior se ajuste a la norma superior que determina su creación o contenido.⁵⁵

Fix Zamudio sostiene que sólo pueden estimarse como verdaderas garantías los medios jurídicos para hacer efectivos los mandatos constitucionales, y para él existen dos especies: las fundamentales (individuales, sociales e institucionales), las cuales se encuentran en los primeros veintiocho artículos de nuestra Carta Magna, de ellas unas son individuales, otras sociales, y unas más regulan determinadas instituciones, entre las que destacan las establecidas en los artículos 14 y 16 que pueden designarse genéricamente como garantías de justicia. La segunda especie son denominadas como de la constitución y contienen métodos procesales, represivos y reparadores, que dan efectividad a los mandatos fundamentales, cuando son desconocidos, violados o existe incertidumbre respecto de su forma o contenido y se refiere a los procesos establecidos por los artículos 103 y 107 (Juicio de Amparo); 105 (Conflictos entre los Estados y la Federación, o los Estados entre sí) y 111 (Proceso de Responsabilidad de los Servidores Públicos) que son normas estrictamente procesales, de carácter represivo y reparador.⁵⁶

Para Burgoa Orihuela el concepto de garantía individual, se forma con los siguientes elementos:

- ☛ Existencia de una relación jurídica de supra o subordinación entre el gobernado y estado;
- ☛ El surgimiento de un derecho público subjetivo, en favor del gobernado;

⁵⁴ *Ibidem*.

⁵⁶ *Ibidem*.

⁵⁶ Ignacio Burgoa Orihuela, *op cit*, p. 161.

- ☛ La obligación correlativa del Estado, para respetar el consabido derecho y cumplir las condiciones de seguridad jurídica del mismo; y
- ☛ La previsión y regulación de la citada relación por la ley fundamental.

c) Las Garantías Individuales.

No obstante que el concepto de la palabra garantía es amplio y la doctrina aún no es uniforme, debido al propósito de este estudio, sólo nos abocaremos al análisis de las garantías denominadas individuales o del gobernado.

Para Ignacio Burgoa Orihuela, las garantías individuales son los derechos del gobernado, frente al poder público, ya que con ellas se asegura, protege, defiende o salvaguarda de los actos de la autoridad del Estado.

Es importante precisar que no obstante el nombre que reciben dichas garantías, no se suscriben exclusivamente al individuo, persona física, ser humano, sino a todo aquel que tiene el carácter de gobernado dentro del estado, como lo son: las personas físicas, las morales de derecho privado, entidades de derecho social, empresas de participación estatal y organismos descentralizados; puesto que son susceptibles de ser afectadas en su esfera jurídica por actos de autoridad, cuando se encuentran sujetos a relaciones de supra o subordinación.

Las relaciones de supra o subordinación surgen entre dos entidades colocadas en distinta posición, esto es, entre el estado y sus órganos de autoridad por un lado, y el gobernado por el otro; así la garantía individual se traduce en una relación jurídica entre el gobernado como persona física y moral y las autoridades estatales. Tales relaciones son reguladas fundamentalmente por la constitución, la cual establece el cause normativo por donde debe desarrollarse la conducta del estado en ejercicio del poder público, en consecuencia todo acto de autoridad frente a los gobernados, debe observar las exigencias, prohibiciones, requisitos o condiciones consignadas en los preceptos constitucionales, ya que las garantías son exigencias ineludibles que debe observar todo acto de autoridad, para ser constitucionalmente válido.

Es importante señalar que los derechos y obligaciones que genera la relación que existe entre estado y gobernados, tienen como esfera de gravitación, las prerrogativas sustanciales del ser humano, las cuales son: la libertad, igualdad, seguridad jurídica y propiedad.

Un aspecto que fortalece a las garantías individuales, es el hecho de que al ser parte de la Constitución Política, están investidas de los mismos principios que caracterizan a la Carta Magna con respecto a la legislación secundaria. Así las garantías participan del principio de supremacía constitucional (artículo 133 de la Ley Suprema), por tanto deben prevalecer sobre cualquier ley secundaria que se les contraponga; esto es, las autoridades deben observarlas preferentemente a cualquier otra disposición. De igual forma se encuentran investidas del principio de rigidez constitucional, en consecuencia sólo pueden ser reformadas por el poder extraordinario integrado en los términos del artículo 135 de la Carta Magna, y no por el poder legislativo ordinario.

Por otra parte, las garantías individuales no sólo son aquellas contenidas en los 29 primeros artículos de la Constitución, sino que pueden ser extensivas a otros principios constitucionales; esto es, no se debe identificar a las garantías individuales con los 29 primeros artículos, pues éstos sólo las enuncian, más bien, hay que referirlas a todos aquellos preceptos de la Constitución que por su contenido complementen a esas primeras disposiciones, toda vez que la declaración contenida en el artículo primero de la Constitución, es lo suficientemente amplia para inferir que es a través de toda la Carta Magna como se consagran las garantías del gobernado.

(iv) Clasificación.

Ignacio Burgoa Orihuela señala que las garantías individuales se pueden clasificar a partir de dos criterios fundamentales:

- **Desde el punto de vista formal de la obligación estatal.** Aquí la garantía puede ser:

- **Negativa o Material.** Pues impone al estado una abstención, una conducta pasiva de no violar, de no vulnerar, de no prohibir, etcétera; aquí encontramos a las garantías de igualdad y propiedad; y
- **Positiva o Formal.** Cuando el estado está obligado a realizar en beneficio del gobernado una serie de prestaciones, hechos, actos, o bien, desempeñar un comportamiento activo; como cuando debe desarrollar un procedimiento previo, para privar de sus bienes a una persona, quedando comprendidas las garantías de seguridad jurídica, entre las que destacan la de audiencia y legalidad.

➤ **Desde el punto de vista que considera el contenido de las garantías en favor del gobernado.** Se pueden clasificar en garantías de: igualdad, libertad, propiedad y seguridad jurídica.

La clasificación de los derechos del ciudadano en garantías de igualdad, libertad, propiedad y seguridad jurídica, se adoptó en México a través de la Constitución de Apatzingán del 22 de octubre de 1814; del proyecto de la mayoría y minoría de 1842; y en el acta de reformas de 1847 la cual estableció que: "para asegurar los derechos del hombre que la Constitución reconoce, una ley fijará las garantías de libertad, seguridad, propiedad e igualdad de que gozan todos los habitantes de la república y establecerá los medios de hacerlas efectivas". Aunque la Constitución de 1857 y de 1917 no consignan expresamente estos cuatro tipos de garantías, implícitamente se encuentran contenidas en sus disposiciones, tan es así que de su estudio se desprende que el gobernado tiene diversas esferas jurídicas oponibles y reclamables contra las autoridades del estado; esferas que se refieren a su situación de igualdad con sus semejantes; a su libertad en todas sus manifestaciones; a su propiedad y a la observancia de determinadas formalidades, requisitos, medios o condiciones, por parte del poder público, para que su actuación sea válida en determinada afectación al gobernado, circunstancias que implican una seguridad jurídica para éste.

Garantías de Igualdad, Libertad, Propiedad y Seguridad Jurídica.

Al comprender las garantías constitucionales estos derechos subjetivos, resulta importante estudiarlas aunque sea de forma breve y genérica, para posteriormente profundizar en aquellas que regulan la materia tributaria.

Garantías de Igualdad.

La igualdad, desde el punto de vista jurídico, se manifiesta en la posibilidad y capacidad de que varias personas, numéricamente indeterminadas, adquieran derechos y obligaciones derivadas de una cierta y determinada situación en que se encuentran; es decir, que tengan la capacidad de ser titulares cualitativamente de los mismos derechos y de contraer las mismas obligaciones que emanan de dicho estado.

Cuando un ordenamiento jurídico impone los mismos derechos y obligaciones a cualquier persona colocada en una determinada situación jurídica por él regulada, que los que establece para otros sujetos que en ésta se hallen, surge el fenómeno de igualdad legal; la cual se traduce, en la imputación que la norma de derecho hace a toda persona de los derechos y obligaciones que son inherentes a una situación determinada en que ésta pueda encontrarse. La igualdad jurídica siempre debe acatar el principio aristotélico que enseña "tratar igualmente a los iguales y desigualmente a los desiguales".

La igualdad, como derecho subjetivo protegido, se traduce en la ausencia de distinciones y diferencias entre los hombres en cuanto tales, provenientes de cualquier factor, ya sea raza, color de piel, religión, nacionalidad, etc.; y surge concomitantemente con la persona humana, es decir, es una situación en que está colocado todo ser desde que nace.

Gracias a esta garantía, el gobernado tiene el derecho de exigir al estado, el que no haya diferencias y distinciones frente a los demás sujetos desde un punto de vista estrictamente humano; es decir, el estado tiene la obligación de considerar a todos los gobernados, bajo el aspecto humano y jurídico, situados en un mismo plano, sin atribuir distinciones o diferencias. Por tanto esta garantía tiene como centro de imputación al ser

humano como tal, independientemente de las diversas condiciones que puede presentar en la vida comunitaria.

Artículos constitucionales que contienen la garantía de igualdad

I. Artículo 1º. *"En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece".* Así todos los hombres se consideran posibilitados para ser titulares de las garantías constitucionales, independientemente de su condición particular congénita (raza, sexo, etc.) o adquirida (casado, arrendatario, propietario, etc.)

II. Artículo 2º. *"Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren en territorio nacional alcanzarán por ese sólo hecho, su libertad, y la protección de las leyes".* Aquí surge el derecho de exigir un trato igual para todos los hombres como tales, independientemente de su condición accidental y se le impone al estado la obligación de no reputar a nadie como esclavo, sino como persona jurídica, esto es, capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones, lo cual debe ser extensivo a todo hombre que habita en territorio nacional.

III. Artículo 12. *"En los Estados Unidos Mexicanos no se concederán títulos de nobleza, ni prerrogativas y honores hereditarios, ni se dará efecto alguno a los otorgados por cualquier otro país".* Se prohíbe al estado otorgar prerrogativas o privilegios a unos en detrimento de otros, o viceversa, con esto se pretende evitar hacer distinción entre grupos sociales o entre individuos de diferente origen social, y que esa diferenciación se prolongue a una descendencia indefinida. La constitución permite los títulos de nobleza, prerrogativas y honores que se confieren a un individuo con carácter personalísimo, es decir, que no son susceptibles de transmisión a sus descendientes, y cuyo origen sea una obra meritoria, más no aquellos que se atribuyen a un grupo social, esto es, a una serie de individuos de análogo origen o extracción social.

IV.- Artículo 13. Este artículo comprende varias garantías de igualdad, las cuales son:

a) Nadie puede ser juzgado por leyes privativas.

Una ley privativa, es aquella que crea, modifica, extingue o regula una situación en relación con una sola persona moral o física, o varias en número determinado; no es abstracta ni general, sino concreta, individual o personal, pues su vigencia se limita a una o varias personas determinadas, careciendo de los principios de impersonalidad e indeterminación, dejando de tener los elementos materiales de toda ley. Por tanto el Estado tiene la obligación de no afectar a los gobernados bajo ninguna forma (por procedimiento judicial, civil, penal, administrativo o por actos de autoridad aislados), mediante la aplicación de leyes privativas.

Lo anterior ha sido confirmado por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual expresa: "Es carácter constante de las Leyes, que sean de aplicación general y abstracta: (es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esta aplicación, y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas). Una ley que carece de estos caracteres va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 Constitucional, y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad, se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 Constitucional."⁵⁷

b) Nadie puede ser juzgado por tribunales especiales.

Un tribunal no especial, se caracteriza por la permanencia de sus funciones decisorias y la posibilidad de tener injerencia válidamente en un número indeterminado de negocios singulares que encajen dentro de la situación determinada constitutiva de su ámbito competencial. Los tribunales especiales, no son creados por la ley que establece los órganos jurisdiccionales ordinarios o generales, sino se instituyen comúnmente mediante un acto *sui*

⁵⁷ Emilio Margalín Manautou, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, ed. Universitaria Potosina, México, 1973, 3ª edición, p. 214.

generis (decreto, decisión administrativa, etc.), en el que se consignan sus finalidades específicas de conocimiento o injerencia, por tanto sólo conocen uno o varios casos concretos y determinados, para lo cual fueron creados, y cuando el conocimiento de estos asuntos singulares concluye cabalmente, el tribunal especial deja de tener capacidad para seguir funcionando. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expresado: "por tribunales especiales se entienden aquellos que se crean exclusivamente para conocer, un tiempo dado, de ciertos delitos o respecto de determinados delincuentes". Esta garantía se refiere a los "tribunales por comisión", los cuales se erigen con posterioridad al hecho que van a conocer y se disuelven una vez resuelto el caso concreto planteado.⁵⁸

Con la prohibición constitucional de crear leyes privativas y tribunales especiales, se busca proteger de forma igual a todos los gobernados, evitando que en determinado momento se afecte por cualquier interés a determinado particular. Por tanto, surge la obligación para el estado, en el sentido de que el poder de éste, no deje enjuiciar a una persona, mediante órganos jurisdiccionales que establezca expresamente para conocer de determinados casos concretos numéricamente demarcados.

c) Ninguna persona o corporación puede tener fuero.

El término "fuero" se debe entender como privilegio o prerrogativa de cualquier especie y contenido, otorgado a alguna persona, en consecuencia el estado debe abstenerse de otorgar a persona alguna privilegios o prerrogativas, y si alguien las tuviese, no pueden tener validez, por lo que las autoridades no deben considerarlas.

d) Ninguna persona o corporación puede gozar de más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley.

De esta forma se impide que el estado, acuerde en beneficio de alguna persona una retribución económica, no sólo sin que haya una contraprestación de índole pública por parte del beneficiado, sino aún en el caso, de que habiéndola, la remuneración correspondiente no esté fijada legalmente.

⁵⁸ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, ed. Porrúa. México, 1994, p 297.

Garantías de Libertad.

La libertad social del hombre, se revela como la potestad consistente en realizar trascendentalmente los fines que él mismo se forja por conducto de los medios idóneos que su arbitrio le sugiere, que es lo que estriba su actuación externa, la cual sólo debe tener las restricciones que establezca la ley en aras de un interés social, estatal o privado.

La libertad como garantía individual no ha existido siempre, pues antes de la Revolución Francesa, sólo en Inglaterra y España la actividad gubernamental respetaba jurídicamente cierta esfera de acción de los gobernados, pero de los pertenecientes a las clases sociales privilegiadas, los cuales gozaban de una libertad civil o privada frente a sus semejantes y en las relaciones con éstos, careciendo de libertad pública o a título de garantía individual, esto es, frente a los gobernantes; y se convirtió en un derecho público, hasta que el estado se obligó a respetar tal libertad individual.

En nuestra Constitución se consagra de la siguiente forma:

I. Artículo 5º. Libertad de Trabajo. *"A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos".* Sus características son:

- ☛ Se requiere que la actividad sea lícita, es decir, que no vaya en oposición a las buenas costumbres y a las normas de orden público;
- ☛ Que no se ataquen derechos de tercero, ni se vulneren los derechos de la sociedad, de lo contrario podrá velarse por determinación judicial;
- ☛ Sólo son obligatorios los servicios públicos de armas, cargos concejiles, de elección popular, actividades profesionales de índole social y funciones electorales y censales.

Esta garantía contiene medidas de seguridad, las cuales buscan tutelar adecuadamente tanto el trabajo como su remuneración, es así que:

- ☛ Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial;

- ☛ Nadie puede ser obligado a prestar su trabajo personal sin la justa retribución y sin su consentimiento, salvo el impuesto como pena por la autoridad judicial;
- ☛ El estado no puede permitir que se lleve a efecto ningún contrato, pacto o convenio que tenga por objeto el menoscabo, la pérdida o el irrevocable sacrificio de la libertad del hombre, ya sea por trabajo, educación o voto religioso; y
- ☛ No puede admitirse convenio en que el gobernado renuncie temporal o permanentemente a ejercer determinada profesión, industria o comercio.

Así el estado no puede imponer a los gobernados ninguna ocupación, y debe respetar la que hayan seleccionado libremente, salvo las excepciones que la constitución contempla.

II. Artículo 6°. Libertad de Expresión de las Ideas. *"La manifestación de las ideas no será objeto de ninguna inquisición judicial o administrativa, sino en el caso de que ataque a la moral, los derechos de tercero, provoque algún delito o perturbe el orden público; el derecho a la información será garantizado por el Estado".*

Los gobernados tienen el derecho de que el estado respete la expresión verbal de sus ideas, pensamientos, opiniones, etc., sin coartarlas, salvo las limitaciones constitucionales, las cuales son:

- ☛ Que no se ataque a la moral;
- ☛ Que no se provoque algún delito; y
- ☛ Que no se perturbe el orden público.

III. Artículo 7°. Libertad de Imprenta. *"Es inviolable la libertad de escribir y publicar escritos sobre cualquier materia. Ninguna ley o autoridad puede establecer la previa censura, ni exigir fianza a los autores o impresores, ni coartar la libertad de imprenta, que no tiene más límites que el respeto a la vida privada, a la moral y a la paz pública. En ningún caso podrá secuestrarse la imprenta como instrumento del delito".*

Esta garantía auspicia a dos diversas: la de escribir y la de publicar escritos. Por tanto el estado debe abstenerse para no coartar e impedir la manifestación de las ideas por medios

escritos, para no establecer la previa censura a ningún impreso y no exigir fianza a las autoridades o impresores de cualquier publicación, salvo las excepciones que establece la propia constitución, como en el caso de lo dispuesto en el artículo 3º de la Carta Magna, el cual permite a las autoridades mediante la legislación ordinaria, prohibir o censurar cualquier publicación que se destine a la lectura para niños y jóvenes en edad escolar y que, sin incidir en alguno de los actos de limitación a la libertad de imprenta sean, contrarios a las ideas que constituyen los fines perseguidos por la educación estatal o particular autorizada, esto es, se tiene como restricción constitucional especial, el que mediante su desempeño, se desvirtúe, desnaturalice o se hagan nugatorios los objetivos que persigue dicha educación.

Las limitaciones a esta garantía son:

- ↪ Que su ejercicio no implique un ataque o falta de respeto a la vida privada o a la moral; y
- ↪ Que a través de ella no se altere la paz pública.

IV. Artículo 8º. Libertad o Derecho de Petición. *"Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República. A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario."*

Con esta garantía los gobernados pueden ocurrir ante cualquier autoridad, formulando una solicitud o instancia escritas de cualquier índole. A su vez el estado tiene la obligación de dictar un acuerdo escrito a la solicitud del gobernado, independientemente que la petición esté bien o mal hecha, pero no necesariamente resolverla en determinado sentido. El acuerdo que emita la autoridad debe hacerse del conocimiento del solicitante en breve término, el cual no ha sido delimitado cronológicamente; sin embargo, la Suprema Corte ha estimado en su jurisprudencia, que esta disposición se transgrede si transcurren cuatro meses desde que la autoridad recibió la petición del gobernado, sin que la hubiese contestado, dicho lapso, no se puede entender como aplicable en todo caso, pues la propia Corte ha considerado que el "breve término", debe ser aquel en que racionalmente pueda conocerse una petición y acordarse, aún más, cuando en diversas ejecutorias que ha emitido se ha

consignado la variabilidad de la duración cronológica del breve término, ya que en algunos casos, ha estimado que puede consistir en cinco días y en otro en diez.

La limitación de esta garantía se refiere a que en materia política sólo pueden ejercerla los ciudadanos de la república, por lo que cualquier solicitud política, elevada por extranjeros o mexicanos no ciudadanos debe ser desatendida, sin esperar que recaiga un acuerdo escrito en los términos del dispositivo constitucional.

V. Artículo 9°. Libertad de Asociación y Reunión. *"No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objetivo lícito".*

Esta garantía comprende dos tipos de libertades: la de asociación y de reunión. Por derecho de asociación se debe entender toda potestad que tienen los individuos de unirse para constituir una persona moral, con substantividad propia y que tienda a la consecución de determinados objetivos, cuya realización es constante y permanente. El derecho de reunión, se manifiesta de formas diversas, ya que cuando varias personas se reúnen, este acto no importa la producción de una entidad moral en los términos señalados; sólo se trata de una pluralidad de sujetos desde el punto de vista aritmético, la cual tiene lugar con el objeto de llevar a cabo un fin concreto y determinado, y una vez realizado deja de existir.

De esta forma, el gobernado tiene derecho de reunirse con sus semejantes para cualquier objeto lícito y de manera pacífica, así como para constituir con ellos toda clase de asociaciones que persigan un fin lícito y cuya realización no implique violencia de ninguna especie; y el estado no debe coartar tales libertades.

Las limitaciones constitucionales para el ejercicio de esta garantía son:

- Sólo los ciudadanos de la república pueden ejercerla en materia política;
- No puede ser una reunión armada;
- Los ministros de cultos religiosos no pueden asociarse con fines políticos;
- No se puede formar agrupaciones políticas cuyo título tenga alguna palabra o indicación que la relacione con determinada confesión religiosa; y
- No se pueden realizar reuniones de carácter político en templos.

VI. Artículo 10. Libertad de Posesión y Portación de Armas. *"Los habitantes de los Estados Unidos Mexicanos tienen derecho a poseer armas en su domicilio, para su seguridad y legítima defensa, con excepción de las prohibidas por la ley federal y de las reservadas para el uso exclusivo del Ejército, Armada, Fuerza Aérea y Guardia Nacional. La Ley Federal determinará los casos, condiciones, requisitos y lugares en que se podrá autorizar a los habitantes la portación de armas".* La posesión de armas sólo debe ejercerse en el domicilio del gobernado y tener por objeto su seguridad y legítima defensa.

VII. Artículo 11. Libertad de Tránsito. *"Todo hombre tiene derecho para entrar en la república, salir de ella, viajar por su territorio y mudar de residencia, sin necesidad de carta de seguridad, pasaporte, salvoconducto y otros requisitos semejantes. El ejercicio de este derecho estará subordinado a las facultades de la autoridad judicial, en los casos de responsabilidad penal o civil, y a las de la autoridad administrativa, por lo que toca a las limitaciones que impongan las leyes sobre emigración, inmigración y salubridad general de la República, o sobre extranjeros perniciosos residentes en el país."*

La libertad de tránsito comprende cuatro libertades especiales: a) Posibilidad de entrar al territorio de la República; b) Potestad de salir del mismo; c) Facultad de viajar dentro del Estado Mexicano; y d) De mudar de residencia o domicilio.

De esta forma el estado tiene la obligación de no impedir o entorpecer la entrada y salida de una persona al y del territorio nacional, el viaje dentro de éste o el cambio de su residencia y domicilio, y de no exigir, ninguna condición o requisito.

Esta garantía se encuentra limitada de la siguiente forma:

- ☛ Las autoridades judiciales pueden prohibir a una persona que salga de determinado lugar o condenarla a purgar una pena privativa de libertad dentro de cierto sitio; y
- ☛ Las autoridades administrativas, pueden impedir a una persona que penetre en territorio nacional y se radique en él, cuando no llene los requisitos que la Ley General de Población exige, así como expulsar del país a extranjeros perniciosos, o prohibir que se entre, salga o permanezca en un sitio por razones de salubridad pública.

VIII. Artículo 24. Libertad Religiosa. *"Todo hombre es libre para profesar la creencia religiosa que más le agrade y para practicar las ceremonias, devociones o actos de culto respectivo, en los templos o en su domicilio particular, siempre que no constituya un delito o falta penados por la ley".*

Esta garantía comprende dos libertades: a) La de profesar una fe o una religión como acto ideológico de sustentación de determinados principios, ideas, etc.; y b) La cultural, traducida en una serie de prácticas externas que tienen como fin la veneración divina y el perfeccionamiento religioso-moral del individuo. El culto puede ser público o privado, el primero, es cuando concurren o participan personas de toda clase, o aquella ceremonia que se practique fuera de la intimidad del hogar; el privado, es aquel que se constituye por actos o ceremonias practicadas dentro de una casa particular, y al que sólo tienen acceso las personas que autorice el dueño o poseedor de ésta.

Las limitaciones constitucionales a la libertad cultural son:

- ↖ Toda ceremonia es permitida, mientras su realización no constituya un delito; y
- ↖ El culto público debe celebrarse dentro de templos o sitios destinados expresamente para ello y bajo la vigilancia de la autoridad.

De esta forma el estado no puede dictar leyes que establezcan o prohíban religión alguna y contempla la posibilidad de que los cultos de forma extraordinaria, se celebren fuera de los templos, sujetándose para ello, a las disposiciones de la ley reglamentaria.

VIII. Artículo 28. Libertad de Libre Concurrencia. *"En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria".*

La libre concurrencia es el fenómeno económico por virtud del cual, todo individuo puede dedicarse a la misma actividad, perteneciente a un determinado ramo, que aquélla a cuyo desempeño se entregan a otras personas. Además descarta el exclusivismo en una función económica, es decir, implica la prohibición, de que una persona o un grupo de

individuos determinados tengan el privilegio o la prerrogativa de desplegar una cierta actividad, sin que ésta sea susceptible de ejercitarse por otros sujetos.⁵⁹

Esta garantía establece como excepción que, los gobernados no pueden desarrollar las actividades consideradas como estratégicas, las cuales comprenden: correos, telégrafos, radiotelegrafía, petróleo y demás hidrocarburos; petroquímica básica, minerales radiactivos y generación de energía nuclear; electricidad, acuñación de moneda y emisión de billetes; y las actividades que expresamente señalen las leyes que expida el Congreso de la Unión.

Este precepto constitucional impone al Estado, la obligación de dictar y ejecutar disposiciones tendientes a asegurar la libertad o garantía de mérito. Así establece que: "... la ley castigará severamente y las autoridades perseguirán con eficacia toda concentración o acaparamiento en una o pocas manos de artículos de consumo necesario y que tengan por objeto obtener el alza de los precios; todo acuerdo, procedimiento o combinación de los productores, industriales, comerciantes o empresarios de servicios, que de cualquier manera hagan, para evitar la libre concurrencia o la competencia entre sí y obligar a los consumidores a pagar precios exagerados y, en general, todo lo que constituya una ventaja exclusiva indebida en favor de una o varias personas determinadas y con perjuicio del público en general o de alguna clase social."

■ Garantías de Propiedad.

La propiedad de forma general se manifiesta como un modo de afectación jurídica de una cosa a un sujeto; será privada cuando la persona a quien se imputa una cosa con facultad de disposición sobre ésta, es un sujeto particular, privado, y cuando se atribuya al estado, entonces será pública. Algunos autores consideran que existe un tercer tipo de propiedad, la social, esto es, cuando el sujeto a quien se le atribuye es una comunidad agraria o un sindicato, ya que son agrupaciones de naturaleza social, siendo susceptibles legalmente de ser dueñas de cosas, muebles e inmuebles en general. Para el objeto de nuestro estudio sólo haremos referencia a la propiedad privada.

⁵⁹ Ignacio Burgoa Orihuela, *op.cit.* p. 411.

El fundamento de la propiedad privada inmobiliaria como garantía, se encuentra en el primer párrafo del artículo 27 constitucional, el cual dispone: *"La propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional, corresponde originalmente a la Nación, la cual ha tenido y tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares constituyendo la propiedad privada"*.

La propiedad privada presenta el carácter de garantía individual, cuando pertenece al gobernado como tal y es oponible al estado, al tener éste la obligación de no ejecutar acto lesivo alguno. No obstante lo anterior, ante un interés colectivo, social o público el estado puede determinar restricciones y modalidades, las cuales son:

↪ **Modalidades.** Son restricciones o prohibiciones respecto del uso, disfrute o disposición de las cosas, o bien en el cumplimiento por parte del dueño de éstas, de verdaderos actos positivos con motivo del aprovechamiento de las mismas. Por tanto, se traduce necesariamente en la supresión o limitación de alguno de los derechos reales inherentes o consubstanciales a la propiedad, es decir a los derechos de uso, disfrute y disposición de la cosa de que se trate.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que por modalidad de la propiedad privada debe entenderse: "el establecimiento de una norma jurídica de carácter general y permanente que modifique esencialmente la forma jurídica de ese derecho"⁶⁰ En consecuencia, la facultad de imponer tales modalidades en aras del interés público o social, compete al Congreso de la Unión, o bien a los Congresos Locales, dependiendo de la competencia de que se trate. Por tanto, ninguna autoridad, puede por mutuo propio imponer modalidades a la propiedad privada, pues de lo contrario estaría transgrediendo nuestra Carta Magna.

↪ **La expropiación.** Consiste en que mediante decreto del estado se suprimen derechos de uso, disfrute y disposición de un bien, el cual es adquirido por el ente público. Ahora bien, toda expropiación para que sea constitucional, requiere que tenga como causa final una utilidad pública, la cual se puede manifestar de las siguientes formas: a) que se pretenda satisfacer cualquier necesidad de la comunidad; b) evitando los daños que

experimente o pueda sufrir inminentemente la colectividad; y c) procurando un bienestar para la comunidad, en el mejoramiento de las condiciones vitales de los sectores mayoritarios de la población, o en la solución de los problemas socio-económicos y culturales que los afecten. No obstante lo anterior, no es suficiente para justificar una expropiación, que la autoridad competente invoque alguna causa de utilidad pública, sino que debe acreditar tal causa en cada caso particular; esto es, la causa de utilidad debe ser concreta, específica, objetiva, trascendente o real y no meramente subjetiva.

Otro requisito que señala el artículo 27 Constitucional para que la limitación de mérito sea válida, se refiere a que debe ser mediante indemnización, la cual consiste en la contraprestación que se paga al gobernado por expropiarle un bien, su monto debe ser en razón del valor fiscal que tenga registrado el bien en las oficinas catastrales o recaudadoras, ya sea que dicho valor haya sido manifestado por el propietario o simplemente aceptado por él de modo tácito al haber pagado sus contribuciones sobre esta base.

↪ **Otras limitaciones.** Por otra parte, el artículo 27 Constitucional, determina que algunas personas se encuentran incapacitadas para adquirir bienes y disfrutarlos, así tenemos:

- a) Por ningún motivo, los extranjeros pueden adquirir el dominio directo sobre tierras y aguas en una franja de 100 km. a lo largo de las fronteras y de 50 km. en las playas, esta disposición se deriva la expresión de que "sólo los mexicanos por nacimiento o por naturalización y las sociedades mexicanas tienen derecho para adquirir el dominio de las tierras, aguas y sus accesiones, o para obtener concesiones de explotación de minas o aguas";
- b) Las asociaciones religiosas independientemente de su credo, no pueden adquirir, poseer o administrar bienes raíces o capitales impuestos sobre ellos, con excepción de aquellos indispensables para su objeto, siempre y cuando cumplan con los requisitos y limitaciones que establezcan las leyes;

⁶⁰ Ignacio Burgon Orihuela, *op.cit.* p. 468.

- c) Las instituciones de beneficencia que tengan por objeto auxiliar a los necesitados, la investigación científica, la difusión de la enseñanza, la ayuda recíproca de los asociados o cualquier otro objetivo lícito, también se encuentran impedidas para ejercer dominio sobre inmuebles que no tengan como destino la consecución de su objeto;
- d) Las sociedades mercantiles por acciones pueden ser propietarias de terrenos rústicos, pero únicamente en la extensión necesaria para el cumplimiento de su objeto; y
- e) Los bancos no pueden tener en propiedad o en administración, más bienes raíces que los enteramente necesarios para su objeto. No obstante, están facultados para tener capitales impuestos sobre propiedades urbanas o rústicas, según lo establezcan las leyes orgánicas respectivas.

■ Garantías de Seguridad Jurídica.

El estado al desplegar su actividad de imperio y coerción, necesariamente afecta la esfera jurídica de los gobernados, pues todo acto de autoridad, tiene como fin, imponerse a alguien de diversas maneras y por distintas causas, con la posibilidad de afectar los múltiples derechos de las personas: vida, propiedad, libertad, etc. Esa afectación puede ser de diferente índole y de variadas consecuencias, por lo que debe obedecer determinados principios previos, llenar ciertos requisitos; en síntesis, estar sometida a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válida desde el punto de vista del derecho, tales modalidades se traducen en una serie de requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previas, a que tiene que sujetarse la autoridad, para poder afectar válidamente la esfera jurídica del gobernado, y es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica.

Por tanto, para que el estado no trasgreda las garantías de mérito, debe cumplir efectivamente con todos aquellos requisitos, cuya observancia sea jurídicamente necesaria, de lo contrario el acto de autoridad no será válido.

I. Artículo 14 Constitucional.

Este artículo establece cuatro garantías fundamentales: a) irretroactividad legal (párrafo primero); b) audiencia (párrafo segundo); c) legalidad en materia civil y judicial administrativa (párrafo cuarto); y d) legalidad en materia judicial penal (párrafo tercero).

Ahora bien, debido al propósito del presente estudio, consideramos pertinente sólo analizar, las dos primeras garantías señaladas.

☛ **Irretroactividad Legal.** *"A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna".*

La retroactividad, consiste en dar efectos reguladores a una norma jurídica sobre hechos, actos o situaciones producidas con antelación al momento en que entra en vigor, bien sea impidiendo la supervivencia reguladora de una ley anterior, o bien alterando o afectando un estado jurídico preexistente, a falta de ésta. Por el contrario, el principio de irretroactividad estriba en que una ley, no debe normar actos, hechos o situaciones que hayan tenido lugar antes de que adquiera fuerza de regulación; así el estado se encuentra impedido para aplicar retroactivamente una ley en perjuicio de una persona. Lo anterior, considerando que toda ley a partir del momento en que entra en vigor, rige para el futuro; está dotada de validez de regulación respecto de aquellos hechos, actos o situaciones que sucedan con posterioridad al momento de su vigencia, por ende, no debe normar acontecimientos producidos con anterioridad al instante en que adquiere fuerza de regulación, ya que éstos quedan sujetos al imperio de una ley antigua.

La aplicación retroactiva de una ley sólo contravendrá a la garantía individual de mérito, cuando sus efectos originen un perjuicio personal, no así cuando la aplicación retroactiva no produzca agravio o perjuicio al gobernado. Así lo ha considerado la Suprema Corte de Justicia de la Nación al señalar: "La retroactividad existe cuando una disposición vuelve al pasado, cuando rige o protege situaciones ocurridas antes de su vigencia retro- obrando con relación a las condiciones jurídicas que antes no fueron comprendidas en la nueva disposición y respecto de actos verificados bajo una disposición anterior. Ahora bien, la Constitución General de la República consagra el principio de la retroactividad, que causa

perjuicio a alguna persona, de donde es deducible la afirmación contraria, de que puede darse efectos retroactivos a la ley, si ésta no causa perjuicios, como sucede frecuentemente, tratándose de leyes procesales o de carácter penal, sea que establezcan procedimientos o recursos benéficos, o que hagan más favorable la condición de los indiciados o reos de algún delito, ya por elevados fines sociales o por propósitos de humanitarismo"⁶¹

↪ **Garantía de Audiencia.** *"Nadie puede ser privado de la vida, de la libertad, de sus posesiones, propiedades o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."*

Esta garantía, implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a actos del estado que tiendan a privarlo de sus derechos, lo que significa una merma, menoscabo o disminución en la esfera jurídica del gobernado, materializada por la salida de un bien material o inmaterial del patrimonio del particular; así como en el impedimento para ejercer un derecho, esto es, que el menoscabo o impedimento constituyan el fin último definitivo y natural del acto autoritario.⁶²

Es importante señalar que la garantía de Audiencia, no sólo implica la obligación de las autoridades administrativas a que se sujeten a la ley, sino que también obliga al poder legislativo para que las leyes que cree establezcan un procedimiento adecuado en el que se oiga a las partes, y se les de la posibilidad para presentar las defensas adecuadas, ello tratándose de procedimientos tendientes a privar de sus derechos a los gobernados.

Esta garantía se integra a su vez por cuatro diversas, las cuales son:

- ↪ Se debe seguir un juicio en contra de la persona a quien se pretende privar de alguno de los bienes jurídicos tutelados por la disposición de mérito (la vida, la libertad, las propiedades, posesiones o derechos). Al ser la privación el fin que se persigue, el procedimiento en que el juicio se traduce, debe preceder al acto privativo;

⁶¹ Ignacio Burgoa Orihuela, *op.cit.* p.251.

⁶² Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, *op. cit.* p. 247.

- ↳ Que tal juicio se substancie ante tribunales previamente establecidos, pero no sólo ante aquellos que los sean formal o materialmente hablando, sino también ante las propias autoridades administrativas, que normal o excepcionalmente realicen actos de privación;
- ↳ Que en el juicio se observen las formalidades esenciales del procedimiento, las cuales se refieren a que se de oportunidad de defensa y de probanza; la primera se traduce en distintas formas procesales, como las notificaciones, el emplazamiento, el término para contestar o para oponerse a las pretensiones de privación o al pretendido acto privativo, y la probanza se manifiesta, en diferentes elementos del procedimiento, como la audiencia, la dilación probatoria, y en todas las reglas relativas al ofrecimiento, rendición, desahogo y valoración de probanzas. Sin estas formalidades la función jurisdiccional no se desempeña debida y exhaustivamente; por tanto, si la ley procesal sólo consigna una de ellas, será inconstitucional, al auspiciar una privación sin establecer la concurrencia necesaria de ambas; y
- ↳ Que el fallo respectivo se dicte conforme a las leyes existentes con antelación al hecho que hubiere dado motivo al juicio.

Las excepciones a la garantía de audiencia, son;

- ↳ Los extranjeros que juzgue o estime indeseables el Presidente de la República, pueden ser expulsados del país, sin juicio previo (Art. 33 constitucional);
- ↳ En materia de expropiaciones, el Presidente de la República o los Gobernadores de los estados, pueden dictar el acto expropiatorio antes de que el afectado produzca su defensa (Art. 27 constitucional);
- ↳ La autoridad fiscal antes de fijar un impuesto, no tiene obligación de escuchar al causante y las leyes tributarias no deben necesariamente consignar algún procedimiento, para que conforme a él, se brinde oportunidad a los sujetos tributarios para discutir las contribuciones antes de que sean establecidas.

II. Artículo 16 Constitucional.

Este precepto es uno de los que imparten mayor protección a los gobernados, sobre todo a través de la garantía de legalidad, la cual dada su extensión y efectividad, pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de derecho que no sólo sea arbitrario, sino contrario a cualquier precepto, independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que éste pertenezca.

La primera parte de éste artículo señala: *"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento"*.

Al analizar los diversos bienes jurídicos protegidos en este artículo, se desprende que:

- ☛ Los gobernados son susceptibles de ser afectados por un acto de molestia en su persona, en los siguientes casos:
 - ↳ Cuando se les restringe o perturba su actividad o individualidad psicofísica propiamente dichas e inclusive su libertad personal;
 - ↳ Cuando tal restricción o perturbación concierne a su capacidad jurídica de adquirir derechos o contraer obligaciones (libertad de contratación); y
 - ↳ Tratándose de personas morales, cuando se impide o limita el ejercicio de su actividad social.
- ☛ Un gobernado es molestado en su familia, cuando el perjuicio necesariamente recae en lo concerniente al estado civil, así como a su situación de padre, hijo, etc.
- ☛ Un gobernado puede ser afectado en su domicilio en las siguientes hipótesis:
 - ↳ Respecto de personas físicas, cuando se afecta el sitio o lugar en que tenga establecido su hogar, su casa-habitación, abarcando todos los bienes que se

encuentren dentro de ella, los cuales, pueden constituir la materia del acto de molestia; y

- ▶ Por lo que hace a las personas morales, cuando la afectación es en el lugar donde esta establecida su administración.

◀ Los "papeles" a que hace referencia este artículo, se refieren a todos los documentos de una persona, es decir, todas las constancias escritas de algún hecho o acto jurídico. El acto de molestia que afecte la documentación del gobernado, únicamente debe consistir en la requisición o apoderamiento de las constancias escritas que la integren, más nunca extenderse a los actos o derechos que en las mismas se consignen.

◀ Por último, los bienes muebles e inmuebles que se encuentren bajo el poder posesorio de una persona, se protegen a través del elemento posesiones, pudiendo ser afectado tanto el poseedor originario como el derivado, pero nunca el simple detentador.

La disposición constitucional en comento, contiene las garantías de seguridad jurídica siguientes:

a) Garantía de Competencia Constitucional. Consiste en que todo acto de molestia debe dimanar de autoridad competente, por tanto, se refiere al conjunto de facultades con que la Constitución inviste a determinado órgano del estado, de tal suerte que si el acto de autoridad al dictarse o ejecutarse se excede de la órbita integrada por sus facultades, viola esta garantía, así como en el caso de que, sin estar habilitada constitucionalmente para ello, causa una perturbación al gobernado en cualquiera de los bienes jurídicos señalados en dicho precepto.

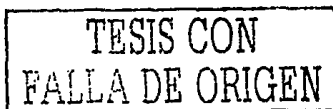
b) Garantía de Legalidad. Se refiere a que los actos de autoridad competente, que provoquen molestia en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un gobernado, deben no sólo tener una causa o elemento determinante, sino que éste sea legal, es decir, fundado y motivado en una ley en su aspecto material, esto es, una disposición normativa general, impersonal, creadora y reguladora de situaciones abstractas.

La fundamentación legal, consiste en que los actos de molestia deben basarse en una disposición normativa general, es decir, que ésta, prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad, que exista una ley que lo autorice. La fundamentación es una consecuencia directa del principio de legalidad que consiste en que las autoridades sólo puedan hacer lo que las leyes les permite, principio que ha sido acogido por nuestro Máximo Tribunal, pues ha afirmado que: "las autoridades no tienen más facultades que las que la ley les otorga, pues si así no fuera, fácil sería suponer implícitas todas las necesarias para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios por carecer de fundamento legal"⁶³ La exigencia de fundar legalmente todo acto de molestia, impone a las autoridades las siguientes obligaciones:

- ↪ Que la autoridad de la que el acto provenga, esté investida con facultades expresamente consignadas en una norma jurídica para emitirlo;
- ↪ Que el acto se prevea en dicha norma;
- ↪ Que su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan; y
- ↪ Que el citado acto derive de un mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos específicos que lo apoyen.

La motivación de la causa legal del procedimiento implica que, el caso concreto respecto del que se pretende cometer el acto de molestia, se encuentre establecido en la disposición legal fundatoria. Así la motivación implica, la necesaria adecuación que debe hacer la autoridad entre la norma general en la que se funda el acto de molestia, y el caso específico en el que éste va a operar o surtir sus efectos. Para adecuar una norma jurídica legal o reglamentaria al caso concreto donde vaya a operar el acto de molestia, la autoridad respectiva debe adecuar los motivos que justifiquen la aplicación correspondiente, motivos que deben manifestarse en los hechos, circunstancias y modalidades objetivas de dicho caso, para que éste se encuadre dentro de los supuestos abstractos previstos normativamente. La mención de esos motivos deben formularse precisamente en el mandamiento escrito, con el

⁶³ Semanario Judicial de la Federación. Tesis 166, de la Compilación 1917-1965; Tesis 46 del Apéndice, Materia General.



objeto de que el afectado por el acto de molestia pueda conocerlos y estar en condiciones de producir su defensa, así lo ha considerado la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia al sostener que: "No basta que las responsables invoquen determinados preceptos legales para estimar que sus acuerdos están debidamente fundados, sino que es necesario que los preceptos invocados sean precisamente los aplicables al caso que se trate"⁶⁴

Por último es importante señalar que es necesario que ambas condiciones de validez constitucional del acto de molestia, se encuentren en el caso concreto, para que no implique una violación a la garantía de legalidad, esto es, habrá trasgresión constitucional, cuando el acto de molestia no se apoye en alguna ley, o en el caso de que, existiendo ésta, la situación concreta respecto de la que se realice dicho acto de autoridad, no esté comprendida dentro de la disposición general invocada.

c) Garantía del Mandamiento Escrito. Se refiere a la forma del acto de autoridad encaminado a causar alguna molestia, el cual debe derivarse siempre de un mandamiento escrito; por tanto, cualquier orden verbal que origine el acto perturbador o que en sí mismo contengan la molestia en los bienes jurídicos a que se refiere el artículo de mérito, son violatorios del mismo.

Para que se satisfaga esta garantía formal, no basta que el escrito se emita para realizar algún acto de molestia, sino que es menester que al particular afectado se le dé a conocer antes o de manera simultánea a la ejecución del acto de molestia, pues la exigencia del mandamiento escrito, sólo tiene como finalidad que el gobernado se entere de la fundamentación y motivación legales del hecho autoritario que lo afecte. Es importante señalar que el mandamiento escrito debe contener la firma auténtica del funcionario público que lo expida, ya que dicha garantía no se satisface con las "firmas fucsimilares".

Por otra parte, el párrafo décimo primero del artículo 16 constitucional consigna: *"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las*

⁶⁴ Aniparo en Revisión 2479/58, Ignacio Negrete Hernández, 7 de mayo de 1959. 5 votos. Ponente: Franco Carreño. Tomo XXIII, Segunda Sala, pág. 9- Sexta Época, según cita por Ignacio Burgoa Orihuela, *op. cit.*

disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos".

Esta disposición, faculta a las autoridades administrativas para realizar visitas en los domicilios de los particulares, con la restricción de que sólo tengan por objeto la constatación del cumplimiento a los reglamentos de policía y buen gobierno y de las disposiciones fiscales, por tanto, cuando dichas autoridades realicen o pretendan hacer inspecciones domiciliarias con otro fin, se viola el precepto constitucional en comento.

Tales visitas, deben cumplir con las diversas garantías que establece la Carta Magna, y satisfacer diversos requisitos, así por ejemplo, las inspecciones se deben hacer constar por escrito en un acta circunstanciada, en el entendido de que, sin la constancia de dichos hechos, las apreciaciones subjetivas de los inspectores carecen de validez; la inspección deben realizarse en presencia de dos testigos propuestos por el visitado, testigos que deben firmar el acta, y que pueden ser propuestos por el visitador en ausencia o negativa del particular interesado, lo cual también debe quedar asentado en dichas actas. Si de la diligencia de inspección se obtiene como resultado una infracción a los reglamentos o ley fiscal, la autoridad debe hacerlos cumplir a través de las resoluciones que procedan (multa, clausura del establecimiento, etc.); actos que deben respetar las garantías de seguridad jurídica que se han tratado.

Por su parte, las órdenes de visita domiciliaria expedidas por autoridad administrativa deben satisfacer los siguientes requisitos:

- ☛ Constar por escrito;
- ☛ Ser emitida por autoridad competente;
- ☛ Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse;
- ☛ El objeto que persiga la visita; y
- ☛ Los demás requisitos que fijan las leyes secundarias de la materia.

Este artículo consigna diversas garantías de seguridad jurídica en materia penal, como lo relacionado a las órdenes de aprehensión, los cateos y la inviolabilidad de las comunicaciones privadas (artículos 18, 19, 20 y 23), pero debido al propósito del presente estudio no se entra al análisis de su contenido.

Artículo 17 Constitucional.

Este artículo consigna dos garantías de seguridad jurídica:

I. La primera se desprende de su segundo párrafo: *"Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito quedando en consecuencia, prohibidas las costas judiciales."* De este dispositivo, surge la imposibilidad de las autoridades judiciales de retardar o entorpecer indefinitivamente la función de administrar justicia, teniendo que ventilar los negocios dentro de los términos consignados por las leyes procesales respectivas.

II- El último párrafo del artículo en comento consigna la segunda garantía: *"Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil"*. De ahí que una deuda proveniente de un acto o relación jurídica civil en sí misma, no estimados por la ley como delictuosos, no puede engendrar una sanción penal, ya que ésta se reserva a los delitos.

Artículo 21 Constitucional.

Este artículo dispone en su párrafo primero: *"La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial."* Esta disposición asegura al gobernado de que ninguna autoridad que no sea judicial, puede imponerle pena alguna. Este dispositivo implica para las autoridades administrativas y legislativas, la obligación de no imponer sanción que tenga el carácter de pena en los términos de los diversos ordenamientos penales sustantivos.

Como excepción podemos señalar lo establecido en dicho numeral, en el sentido de que: *"compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las*

infracciones de los reglamentos gubernamentales y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas."

También consigna como garantía de seguridad jurídica, lo relativo al quantum máximo de la multa que se imponga por las autoridades administrativas a los obreros o jornaleros, el cual no debe exceder del importe de su jornal o salario de un día.

Artículo 22 Constitucional.

Este numeral señala: *"Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales".*

Este precepto da seguridad jurídica a los gobernados, respecto de las sanciones que no pueden imponérsele en determinado momento, como las penas inusitadas y trascendentales, las primeras son aquellas que su imposición no obedece a la aplicación de una norma que la contenga, sino que es el arbitrio de la autoridad que realiza el acto impositivo; y las segundas son cuando no sólo comprende o afecta al autor del hecho delictivo por ella sancionado, sino que su efecto sancionador se extiende a los familiares del infractor que no participaron en la comisión del delito.

La confiscación, se debe entender como la privación de todos los bienes de la persona que cometió la infracción. Es importante señalar que la confiscación no se debe confundir con el decomiso, ya que este se refiere a la privación coactiva de una parte de los bienes de una persona, figura que está plenamente permitida en nuestro derecho, y usada comúnmente en materia de comercio exterior. Como excepción se establece que está permitida, la adjudicación de bienes del autor de un delito, por parte de la autoridad judicial, para pagar el importe de la indemnización proveniente de la responsabilidad civil originada por el hecho delictivo, también se permite que se apliquen los bienes de una persona en favor del estado, cuando sea con el fin de pagar créditos fiscales resultantes de impuestos o multas, y para su realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económico-coactiva; tampoco implica confiscación de bienes, el decomiso de las cosas que pertenezcan

a los servidores públicos en los casos en que éstos resulten responsables por enriquecimiento ilícito conforme a lo previsto en el artículo 109 Constitucional.

Existirá multa excesiva, cuando: a) sea desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación con la gravedad del ilícito; b) cuando va más hay de lo razonable y c) cuando la ley que contiene la multa, no faculte a la autoridad que la impondrá, para que determine su cuantía, considerando la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia o cualquier otro elemento que permita inferir la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda. Esto último, también da origen a las multas conocidas como fijas, las cuales evidentemente también son inconstitucionales.

La última garantía de seguridad que citaremos se refiere a la prohibición absoluta para imponer la pena de muerte, salvo tratándose de los siguientes delitos: traición a la patria, parricidio, homicidio con alevosía, premeditación o ventaja, actos delictivos cometidos mediante el incendio, plagio, secuestro y los delitos graves del orden militar.

IV. ~~PRINCIPIOS O GARANTÍAS TRIBUTARIAS.~~

Hemos dicho que el Poder del Estado en materia tributaria, se manifiesta con la imposición de tributos a través de leyes, pero dicho poder de ninguna forma puede, ni debe ser absoluto, ya que de lo contrario se cometerían graves injusticias a los gobernados. Por tanto existen diversas limitaciones a la potestad tributaria, las cuales se encuentran contenidas en la Constitución Política y tienen el carácter de garantías individuales. En consecuencia, el establecimiento de un tributo debe seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución, pero además, no pueden dejar de observar las garantías individuales, tanto el legislador que crea la ley tributaria, como las autoridades competentes, al momento de realizar el cobro del mismo, de ahí la necesidad de estudiarlas con mayor profundidad.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

a) Libertad de Igualdad.

Se encuentra en el primer artículo constitucional, y del mismo se desprende que en México, toda persona sin distinción de nacionalidad, religión o color, goza de las garantías constitucionales incluyendo los referentes a la materia tributaria.

b) Garantía o Libertad de Trabajo.

El artículo 5º Constitucional la establece en los términos siguientes: *"A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode siendo lícitos..."* *"Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento..."*.

Esta garantía constituye un límite para el ejercicio del poder fiscal, pues a través de éste se puede dañar la libertad de trabajo, al expedirse leyes que graven los productos del trabajo en forma excesiva, que lleve a privar al gobernado de los rendimientos obtenidos por la labor desempeñada, haciendo en consecuencia, incosteable la realización de una actividad como consecuencia de lo oneroso de las exacciones. Por tanto, el estado a través de sus autoridades, siempre debe estar al pendiente de que a través de una ley fiscal, no se ponga en riesgo de extinción de determinada actividad realizada por los particulares de forma lícita.

c) Garantía o Derecho de Petición.

Esta garantía consagrada en el artículo 8º constitucional, se traduce en materia tributaria en la potestad de todo individuo para solicitar a las autoridades que intervengan para hacer cumplir la ley fiscal. Considerando que a toda petición de los gobernados debe recaer un acuerdo, encontramos lo dispuesto en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación vigente, el cual señala: *"Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que esta se dicte"*.

Con relación a esta disposición Alfonso Cortina Gutiérrez⁶⁵ señala: "Al establecer, siguiendo precedentes de legislación extranjera en materia administrativa, que el silencio de la autoridad equivale a una resolución denegatoria de la petición, la ley de Justicia Fiscal no ha podido desconocer que existe una garantía individual para que en término breve, la autoridad administrativa dé respuesta a la instancia de los particulares; por tal motivo y por no ser posible desconocer esa garantía individual, la existencia de un precepto en la ley que establezca los efectos ya enunciados de la resolución negativa, no desconoce la posibilidad en que se encuentra el interesado de recurrir en vía de amparo la actitud de la administración pública, cuando no da respuesta pronta a la petición; así pues, es preciso dejar definido que el silencio de la autoridad administrativa es una presunción que se establece como un derecho del particular para considerar ficticiamente la resolución de la autoridad como resolución negativa, pero el peticionario puede optar por uno de estos dos caminos; o bien, promover juicio de garantías para el efecto de que la sentencia de amparo obligue a la autoridad a contestar, o bien, si lo prefiere, ocurrir directamente ante la jurisdicción administrativa en demanda de nulidad de una presunta resolución negativa, entendiéndose que se trata de un derecho establecido por la ley para el particular."

d) Garantía de Igualdad y Prohibición de Leyes Privativas.

El principio de igualdad se traduce en la capacidad que otorgan las leyes para que las personas puedan ser sujetas de los mismos derechos y obligaciones, es decir, que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en igualdad de circunstancias. Así la Corte ha dicho que "el principio de igualdad establecido en la Constitución no se propone sancionar en materia de impuestos un sistema determinado ni una regla férrea por la cual todos los habitantes o propietarios deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del Gobierno, sino que tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes. Ese principio no priva al legislador de la facultad de crear categorías de contribuyentes afectados con impuestos distintos siempre que ellas no sean arbitrarias o formadas para hostilizar a determinadas personas o clases, es decir, siempre que las distinciones, categorías o clasificaciones se apoyen en una base razonable y respondan a una finalidad económica o social. Si bien todo impuesto tiene que corresponder a una capacidad

⁶⁵Alfonso Cortina Gutiérrez, según cita de Emilio Margain Manautou, *op. cit.* p. 211.

contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de esa capacidad. El valor económico de los bienes que constituye el objeto material del impuesto, no determina por sí sólo y a veces no determina de ningún modo las distintas categorías de contribuyentes, no los que el régimen impositivo hace de los bienes gravados y de la situación de los contribuyentes a este respecto. En estas determinaciones, pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son indirectamente. Tanto el tesoro público como el régimen impositivo con el que se le constituye, son instrumentos de gobierno, y para la obtención del bien común que es la finalidad de todo sistema tributario, ha de considerarse no exclusivamente en la mayor o menor capacidad contributiva de cada uno, sino en mayor o menor el deber de contribuir, que tiene razón de ser distinta, de sólo la capacidad económica de quien contribuye"⁶⁶

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que se transgrede el principio de igualdad tributaria, cuyo fundamento se encuentra en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, cuando se coloca en la misma situación tributaria a causantes que tienen una diversa capacidad contributiva, colocando a unos en una situación desventajosa respecto de otros contribuyentes, cuando se desvirtúa la finalidad del impuesto, contraindicándose el sistema rector y el fundamento jurídico del tributo, y cuando se excluyen de una exención objetiva consagrada por la ley, algunos objetos de impuestos respecto a los cuales existe la misma *ratio legis* que tomó en cuenta el legislador para consagrar la exención.

De lo anterior y a manera de conclusión se puede afirmar que no se viola el principio de igualdad tributaria cuando se gravan sin distinción, de manera general y en forma igual, a todos los sujetos que realizan el mismo género de actividades y obtienen la misma categoría de ingresos, de tal suerte que no se afecta de forma diferente a la misma clase de contribuyentes.⁶⁷

Del citado principio de igualdad se desprende la prohibición constitucional para no juzgar a nadie a través de leyes privativas, las cuales carecen de generalidad y están dirigidas a determinadas personas, razón por la cual son contrarias al espíritu constitucional.

⁶⁶ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p 293.

⁶⁷ *Idem.* p 297.

Es importante señalar que en el aspecto fiscal además de leyes privativas también pueden existir leyes especiales, las cuales no se deben confundir, pues mientras las primeras no crean situaciones generales, abstractas e impersonales, las segundas, aun cuando se aplican únicamente a una o varias categorías de personas o de hechos o situaciones, sí tienen el carácter de generalidad. Así encontramos leyes especiales que establecen tributos a los fabricantes de cerveza, de cemento, o bien, a los poseedores de automóviles. Respecto de la constitucionalidad de las leyes especiales la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido: "La circunstancia de que un decreto comprenda a un determinado número de individuos, no implica que se les considere privativo, pues para ello se requiere que la disposición se dicte para una o varias personas, a las que se mencione individualmente, pues las leyes relativas a cierta clase de personas, como mineros, los fabricantes, los salteadores, los propietarios de alguna clase de bienes, etc., no son disposiciones privativas porque comprenden a todos los individuos que se encuentren o lleguen a encontrarse en la clasificación establecida."⁶⁸

Al respecto Ernesto Flores Zavala expresó: "Las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, deba ser sujeto del impuesto."⁶⁹

e) Garantía de Irretroactividad.

Se encuentra consignada en el primer párrafo del artículo 14 Constitucional y está dirigida al poder legislativo, a efecto de que no expida leyes tributarias retroactivas, pero se hace extensiva al poder Ejecutivo para que no las aplique. De esta forma, la irretroactividad se actualiza, cuando se aplica una norma jurídica a hechos, actos o situaciones, producidos con anterioridad al momento en que aquélla entró en vigor.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido la irretroactividad, en función de una doctrina particular, la cual se apoya en la teoría clásica de los derechos adquiridos, la cual establece, que una ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado para modificar

⁶⁸ *idem*, p 292.

⁶⁹ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p 293.

situaciones creadas bajo el imperio de una ley anterior afectando derechos adquiridos, entendiéndose por tales, aquellos que han entrado al patrimonio del individuo, y los cuales no se le pueden ya arrebatar. Al respecto la Segunda Sala de la Corte estableció la jurisprudencia 229, la cual señala; "Si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse, y es legítima la facultad del estado de cambiar las bases de la tributación, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta a su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que resulte entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo."⁷⁰

Desde una doctrina más general, el máximo tribunal considera que: "La ley sólo es retroactiva cuando vuelve al pasado, sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto o para modificar o suprimir los efectos de un derecho ya realizado."⁷¹

Ernesto Flores Zavala⁷², ha desarrollado el principio de retroactividad tributario en las siguientes proposiciones;

- "Las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala; como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva."
- Para evitar la retroactividad, el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación vigente, dispone: "*Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.*"
- "La ley tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aun cuando éste se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos."

⁷⁰ Emilio Margain Manautou, *op. cit.* p. 221.

⁷¹ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p. 302.

⁷² Ernesto Flores Zavala según cita por Sergio Francisco Garza, *op. cit.* p. 306

- ☛ "Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, deducciones, etc., sólo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a las anteriores."
- ☛ "Aún en los casos en que las nuevas cuotas del impuesto sean más bajas que las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia."
- ☛ "Las normas procesales para la determinación del crédito fiscal, para el ejercicio de la facultad económico-coactivo o para la fase contenciosa, se deben aplicar, desde luego, a los procedimientos en trámite, pero respetando las actuaciones ya realizadas."
- ☛ "En materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado, sólo puede hablarse de hechos realizados."

Con base en lo expuesto, tratándose de multas fiscales, la autoridad no puede aplicar alguna sanción contenida en una ley expedida con posterioridad al hecho infractor, salvo que sea más benévola a la contenida en el ordenamiento vigente en la fecha en que se cometió la infracción.

f) **Garantía de Audiencia.**

Esta garantía se encuentra consagrada en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional y se integra por las siguientes subgarantías:

- ☛ A ninguna persona se le puede privar de sus bienes jurídicos tutelados por la disposición constitucional, sin que medie previo juicio;
- ☛ Que el juicio se sustancie ante tribunales establecidos con anterioridad;
- ☛ Que en el juicio se observen las formalidades esenciales del procedimiento; y
- ☛ Que la resolución se dicte de acuerdo con las leyes existentes con antelación al hecho que hubiere dado motivo al juicio.



En materia tributaria, la garantía de audiencia se cumple plenamente en aquellas leyes que suponen la colaboración del contribuyente y de la administración para determinar alguna privación, así encontramos por ejemplo, el procedimiento oficioso y contencioso que establece el Código Fiscal de la Federación; los recursos o instancias administrativas que establecen algunas leyes a favor de los contribuyentes, para atacar las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales.

En materia de impuestos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado que no necesita ser la garantía de audiencia previa a la fijación o imposición de tales gravámenes, sólo basta que se produzca audiencia antes de la privación de derechos. Al respecto, el pleno ha establecido la siguiente jurisprudencia, visible en el Tomo I, del Apéndice de 1995, Tesis 79, Página 93:

“AUDIENCIA, GARANTIA DE EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA. Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.”

Cuando las leyes fiscales establecen para los impuestos, el sistema de autodeterminación por parte del contribuyente, la garantía de audiencia no se requiere; ya que cuando las autoridades fiscales revisen las declaraciones y descubran créditos fiscales omitidos, la garantía de mérito se cumple, cuando después de emitir la resolución de fijación de diferencias, el contribuyente tiene la oportunidad de inconformarse y recurrir el acto.

g) Debida Fundamentación y Motivación.

Se encuentra consignada en el artículo 16 Constitucional, y tiene como finalidad que, toda autoridad al expedir una resolución que lesione o vaya en perjuicio de un particular,

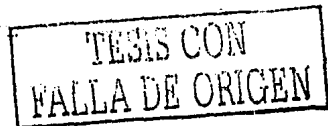
debe justificar su resolución, citando las disposiciones legales en que apoya su proceder, y razonándola debidamente, esto es, exponiendo los motivos de la misma.

h) La Multa Excesiva y la Confiscación de Bienes.

Se encuentra consignada en el artículo 22 Constitucional. Es importante recordar que el propósito de las multas, no es exclusivamente sancionador, sino más bien, el de persuadir a los posibles infractores, a efecto de que no realicen la conducta considerada como lesiva por la ley; en ese sentido lo que prohíbe la constitución, es la imposición de multas que vayan más allá de dicho fin, al grado que lleven al empobrecimiento de una persona, o bien privarla de las ganancias indispensables derivadas de un comercio o prestación de servicios, al grado de impedirle continuar ejerciendo tal actividad.

De acuerdo con el criterio que ha sustentado la Suprema Corte de Justicia, existirá una multa excesiva cuando: a) sea desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación con la gravedad del ilícito; b) cuando vaya más allá de lo razonable y c) cuando la ley que contiene la multa, no faculte a la autoridad que la impondrá, para que determine su cuantía, considerando la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia o cualquier otro elemento que permita inferir la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda. Esto último, también da origen a las multas conocidas como fijas, las cuales evidentemente también son inconstitucionales.

Este ordenamiento también prohíbe a las autoridades practicar la confiscación de bienes, lo cual se debe entender como la privación de todos los bienes de la persona que cometió la infracción; sin embargo, el mismo artículo establece excepciones en materia tributaria, al señalar en la primera parte de su párrafo segundo: *"No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas"*. Así se pretende que los particulares no evadan el pago puntual de las contribuciones a las que están obligados, ya que si un contribuyente tiene un adeudo fiscal por concepto de impuestos o multas, aún y cuando se le



despojare de todos sus bienes al momento de ejercer el cobro y con ello se le causara insolvencia, no podría alegar violación al precepto constitucional de mérito.

Es importante señalar que la confiscación no se debe confundir con el decomiso, ya que éste se refiere a la privación coactiva de una parte de los bienes de una persona, figura que está plenamente permitida en nuestro derecho, y usada comúnmente en materia de comercio exterior.

i) Tributos en Tiempo de Guerra.

Al establecer el artículo 16 Constitucional que: "*En tiempo de paz, ningún miembro del Ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente.*"; autoriza la creación de verdaderos tributos especiales, pero limitados sólo al tiempo de guerra y a los términos que establezca la ley marcial.

j) La Prisión por Deudas Fiscales.

A pesar que el artículo 17 Constitucional establece que "*Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil.*", el legislador ordinario puede y ha elevado a la categoría de delitos y son castigados con pena privativa de libertad aquellos hechos que impliquen deliberadamente la omisión de pago de deudas tributarias. Así en el Código Fiscal de la Federación se encuentran tipificados como delitos la defraudación fiscal, el contrabando, el comercio clandestino, el rompimiento de sellos, entre otros.

k) La Prohibición de Exentar Impuestos.

No obstante que el artículo 28 Constitucional prohíbe la exención de impuestos, la misma no es absoluta, pues la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que: "la prohibición de exención de impuestos a que se refiere el artículo 28 constitucional está reservada para los casos en que se trata de favorecer a determinada persona, estableciendo un privilegio a su favor, pero no cuando la exención alcanza a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general." De lo anterior se desprende



que una exención no será inconstitucional, cuando sea abstracta e impersonal, y además se establezca considerando la situación objetiva de las personas exentas. Por lo tanto, el sentido de la prohibición constitucional, se refiere a que la exención no favorezca intereses de determinada o determinadas personas y será válida cuando se otorgue considerando las situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales y económicos en favor de una categoría de sujetos.

I) Prohibición de Aduanas Interiores. (Las Alcabalas)

El Constituyente de 1857 buscó combatir las alcabalas, las cuales consistían en gravar la mercancía en su circulación dentro de los límites de nuestras fronteras exteriores, y ocasionaban barreras que entorpecían su movimiento, aumento de precios, trastornos a la producción, lo cual causaba al comercio molestias, perjuicios y gastos inútiles, fomentando en consecuencia la hostilidad económica entre las diversas entidades del país.

Con el propósito de evitar las alcabalas, el Constituyente de 1917 repitió su prohibición en el artículo 117 Constitucional en los términos siguientes: *"Los estados no pueden en ningún caso: ... IV Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesan su territorio; V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera; VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos, cuya exacción se efectúa por aduanas locales, recayera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía; y VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencia de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia"*.

Aunado a lo anterior se dieron facultades al Congreso de la Unión a través de la fracción IX, del artículo 73 Constitucional, *"para impedir que en el comercio de estado a estado se establezcan restricciones"*, y en el artículo 131 se dispuso que *"es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir*

por motivos de seguridad, y de policía la circulación interior de la República, de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia..."

m) Garantía del Artículo 23 Constitucional.

El artículo 23 Constitucional señala: "*Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene.*" De lo anterior se desprende que en materia tributaria, la autoridad fiscal, no puede imponer dos multas que se deriven de una misma infracción a los ordenamientos tributarios y del mismo procedimiento administrativo, ya que de ser así, evidentemente la segunda infracción será inconstitucional.

n) El Destino de las Contribuciones.

Las últimas tres garantías a estudiar se encuentran contenidas en el artículo 31 fracción IV Constitucional, y son las de mayor relevancia en materia tributaria; no obstante que se encuentran establecidas fuera del capítulo de las garantías individuales, pues la Suprema Corte ha sustentado que constituyen garantías esenciales en favor de los gobernados; dicho ordenamiento dispone: "*Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*" De este numeral se desprende que el destino de las contribuciones debe ser el gasto público. Al respecto la Suprema Corte ha señalado en su tesis 541 lo siguiente:

"IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACIÓN CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estipulado por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos."

La Corte ha definido a los gastos públicos, como aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos, manifestando que: "el gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los



impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales o los servicios públicos."⁷³

Desde el punto de vista formal y material, nuestro máximo Tribunal concibe al gasto público de la siguiente forma: "el concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida..."⁷⁴

Miguel Valdéz Villarreal, en cita por Sergio Francisco de la Garza, considera que para que exista gasto público, se deben actualizar los siguientes supuestos:

a) Que la asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados o del Municipio;

b) Que el gasto de los recursos sea hecho por la administración pública centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la Unión, del Distrito Federal, del Estado o del Municipio; y

c) Que se haga de conformidad con lo establecido en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto.

De las contribuciones, los impuestos son los que en su mayoría se aplican a los gastos públicos; sin embargo, excepcionalmente algunos pueden tener afectaciones especiales, esto es, que su producto se destine a cubrir necesidades específicas, siempre y cuando así lo determine una ley, y tales necesidades sean públicas.

o) Garantía de Proporcionalidad y Equidad.

La segunda garantía que se desprende de la fracción IV del artículo 31 constitucional, es aquella que se conoce como de proporcionalidad y equidad. Para Sergio

⁷³ Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1969. Sala Auxiliar p. 24-26.

Francisco de la Garza "la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es de justicia tributaria, la cual tiene por objetivo directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas; la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse sino es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos..."⁷⁵

Equidad. Esta garantía parte de la idea de justicia tributaria y esencialmente consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica, debiéndose fijar los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas.

Equidad. Se funda en el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad, el que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentran en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual y a los desiguales desigual.

Al respecto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió que un impuesto "... es equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentren en la misma situación tributaria. (y) El gravamen es proporcional, supuesto que se cobra según la capacidad económica de los causantes."⁷⁶

Lo anterior se complementa con la Jurisprudencia emitida por la propia Suprema Corte de Justicia, la cual es del tenor literal siguiente:

"IMPUESTOS. SU PERSONALIDAD Y EQUIDAD.- El artículo 31 fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos: La proporcionalidad radica, modularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los

⁷⁴ *Ibidem*.

⁷⁵ Sergio Francisco de la Garza, según cita de Humberto Delgadillo Gutiérrez, *Principios de Derecho Tributario*. Ed. Limusa, México, 1998, p 72.

⁷⁶ Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al año 1962, p.108, respecto de la resolución a los Amparos en Revisión números 7332/58 y 4325/64, según cita de Humberto Delgadillo Gutiérrez, *op. cit.* pág. 73.



gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio 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 lo 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".

Por último es importante señalar que de acuerdo con el mandato constitucional, en las leyes en que se establezcan los tributos, es donde debe estar plasmada la manera proporcional y equitativa en que deben contribuir los gobernados.

p) Garantía de Legalidad.

Esta es la última garantía consagrada en el artículo 31 fracción IV constitucional, al disponer que las contribuciones deben estar establecidas en leyes, y se relaciona con la diversa contenida en el artículo 14 Constitucional, el cual dispone que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, sino conforme con las leyes expeditas con anterioridad al hecho.

El principio de legalidad tributaria puede enunciarse mediante el aforismo "*nullum tributum sine lege*"; esto es, no hay tributo sin ley. Lo anterior no sólo implica que para la legal existencia de un tributo, éste debe estar contenido en una ley, sino además que la ley que lo establezca defina todos los elementos y supuestos de la obligación tributaria; por lo que dichos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.



La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expuesto esta garantía de la siguiente forma: "El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino que fundamentalmente los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles."⁷⁷

⁷⁷ Sergio Francisco de la Garza, *op.cit.* p.266.

Esta garantía tiene como única excepción constitucional la relacionada con su aspecto formal, y se consigna en el artículo 131, el cual señala en su segundo párrafo que: *"El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión, para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el Comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida"*. Tal facultad del Ejecutivo se introdujo a la Carta Magna en 1950, debido a razones de política económica que hicieron indispensable la misma, para defender la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior; fuera de esta excepción, ninguna autoridad administrativa, puede dejar de observar lo dispuesto por el principio de legalidad estudiado.

De esta forma, la autoridad sólo podrá multar a un contribuyente, siempre y cuando la sanción esté establecida en ley y se adecue al caso específico de que se trate, además en virtud de la naturaleza represiva que contienen las multas; no se podrá imponer sanciones por simple analogía ni por mayoría de razón. La analogía tiene lugar cuando una sanción determinada para cierto hecho, se hace extensiva a una situación no prevista expresamente por la ley. Lo anterior se complementa con lo dispuesto en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que las disposiciones fiscales que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Por último, esta garantía también contempla la necesidad de que el acto de autoridad por el cual se determine la sanción conste por escrito, mismo que debe ser emitido por autoridad competente y estar debidamente fundado y motivado.

CAPITULO III.

LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO Y EL ASPECTO DOCTRINAL DEL IMPUESTO.

I. LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO.

Para el estado moderno, la fuente más importante de ingresos económicos para el desarrollo de sus actividades, se constituye por las contribuciones, de donde resulta importante conocer las que existen en México.

Antes de conceptualizar que se debe entender por contribución, es importante recordar que en nuestra legislación y para algunos doctrinarios, se utiliza de forma indistinta junto con el termino tributo, no obstante que para otros existen marcadas diferencias; aunado a lo anterior nuestros legisladores tampoco tuvieron cuidado para definir tales conceptos, no obstante que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1º habla de contribuciones. Por tanto, consideramos oportuno a efecto de no causar alguna confusión, referirnos indistintamente a dichos términos.

a) Definiciones.

"Los tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines." Sergio Francisco de la Garza.⁷⁸

"Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma." Blumenstein.⁷⁹

"Prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho." Giuliani Fonrouge.⁸⁰

⁷⁸ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p. 320.

⁷⁹ Blumenstein, según cita de Sergio Francisco de la Garza, *ibidem*.

⁸⁰ Giuliani Fonrouge, según cita de Sergio Francisco de la Garza, *ibidem*.

"El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo." Jarach.⁸¹

"Los recursos tributarios, son aquellos que el Estado obtiene en su calidad de persona de derecho público, y que usando de su poder de imperio exige coercitivamente a los ciudadanos a una alícuota, con el objeto de solventar los gastos estatales. El rasgo de este tipo de tributos es, entonces, su carácter coercitivo, se realizan en dinero, lo que tiene su importancia puesto que el primer impacto que se verificará en la economía a causa de ellos es en la corriente monetaria, y el hecho de que sean coercitivos, no las hace caprichosos y carentes de su fundamentación lógica, racional, económica y legal, orientadas por ciertos principios justificativos". Alfredo Burato.⁸²

"La obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de un hecho ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley." Gerardo Ataliba.⁸³

El Modelo de Código Tributario para la América Latina en su artículo 13 dice: "Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de un poder imperioso, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."⁸⁴

El Código Tributario Nacional de Brasil en su artículo 3º dispone: "Tributo es toda prestación pecuniaria obligatoria, en moneda o cuyo valor puede expresarse en ella, que no constituye sanción de un hecho ilícito, instituida en la Ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada."⁸⁵

b) Características.

De las anteriores definiciones se pueden apreciar los siguientes caracteres distintivos de los tributos:

⁸¹ Jarach, según cita de Sergio Francisco de la Garza, *idem*, p. 321

⁸² Alfredo Burato, según cita por Nurelso Sánchez Gómez, *op. cit.* p.7.

⁸³ Gerardo Ataliba, según cita de Sergio Francisco de la Garza, *ibidem*.

⁸⁴ *Ibidem*

⁸⁵ *Ibidem*

☐ **Son de Carácter Público.** Toda vez que son ingresos que el estado percibe en virtud de su soberanía, de ahí su distinción con los ingresos privados, pues éstos derivan de negocios jurídicos con ese carácter (compraventa, arrendamiento, transporte, etc.)

☐ **Son Prestaciones en Dinero o Especie.** En virtud de que implican la realización de prestaciones al estado por parte de los contribuyentes, las cuales son generalmente de carácter pecuniario, toda vez que de esa forma se puede utilizar más fácilmente por el estado; sin embargo, es posible aunque menos frecuente, que los tributos consistan en especie.

☐ **Son Obligaciones Ex-Legis.** Pues su fundamento se encuentra necesariamente en una ley, la cual contiene la conjunción de un presupuesto, hecho imponible, hipótesis de incidencia y un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis. Al respecto Ernesto Flores Zavala señala que cada ley de impuestos prevé la realización de una situación que da nacimiento a un crédito fiscal; por ejemplo la percepción de ingresos o utilidades cuando se realiza alguna de las actividades a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Por tanto, no es necesaria resolución de la autoridad para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito.⁸⁶

☐ **Son Coercibles.** Ya que como obligaciones jurídicas son susceptibles de hacerse cumplir a través de la fuerza del estado, en caso de que no se cumplan voluntariamente, pero dicha coacción debe estar establecida en la ley, de lo contrario la autoridad estará impedida para ejercerla.

☐ **Forman una Relación Personal.** Toda vez que con motivo de los tributos surge una relación entre el estado como acreedor de la contribución y el contribuyente en su carácter de deudor del tributo. A esta relación se le denomina tributaria, y es de derecho, no de poder.

☐ **Su Objeto es Proporcionar Recursos al Estado.** Considerando que la actividad financiera del estado implica la aplicación o gastos de recursos que éste obtiene y

⁸⁶ Ernesto Flores Zavala, *Finanzas Públicas Mexicanas*. Ed. Porrúa, México, 1995, p. 44.

manera, es importante señalar que dicho gasto debe ser orientado al cumplimiento de los fines del estado, a través de la realización de las funciones que le competen, esto es, los tributos se deben orientar a satisfacer los gastos públicos, y con ello satisfacer sus fines supremos. Por tanto, todo impuesto que no esté destinado a satisfacer el gasto aprobado en el presupuesto de egresos, aún cuando su rendimiento se destine a favor de la administración activa, debe presumirse inconstitucional.

☒ **Deben ser Justos.** Lo anterior se desprende del artículo 31 fracción IV constitucional, al señalar como requisito de los tributos, el que sean proporcionales y equitativos, y si carecen de estos elementos el contribuyente no sólo puede, sino que debe combatirlos mediante el Juicio de Amparo, que es el procedimiento establecido por la constitución para hacer ineficaces los actos inconstitucionales de las autoridades en general. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expuesto que: "para que la tributación con la que los habitantes de la República deben contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado o de los Municipios, sea proporcional y equitativa como lo previene el estatuto constitucional invocado, es preciso no sólo que la Ley establezca el impuesto, sino que también fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota o forma y términos de computarlo y pagarlo; de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley como lo quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario".

☒ **No deben ser afectables.** Tal y como se desprende del principio presupuestario conocido como "unidad de caja" o "no afectación de recursos", que consiste en que los recursos que obtiene el estado no tengan una afectación especial a gastos determinados, sino que ingresen a formar un todo común y sirvan para financiar todos los gastos. En el sistema jurídico mexicano encontramos dicho principio en el artículo 1º de la Código Fiscal de la Federación, al establecer: "*sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.*"

Sergio Francisco de la Garza, considera que el principio de no afectación de recursos es apropiado para los impuestos y para los derechos, más no así respecto de las contribuciones especiales, las cuales tienen por objeto financiar la realización de obras

públicas concretas y determinadas; por tanto, se requiere que los ingresos que produzcan dichas contribuciones especiales, se destinen de forma específica a la realización de dichas obras, criterio con el cual coincidimos.

c) **Las Contribuciones en México.**

La mayoría de los tratadistas coinciden en que las contribuciones se deben clasificar de la siguiente forma: I. Impuestos; II. Derechos o Tasas; y III. Contribuciones Especiales, las cuales se dividen en: a) Aportaciones de Seguridad Social y b) Contribuciones de Mejoras, algunos agregan las que se conocen como Contribuciones al Gasto, y otros más, a los Accesorios legales de las mismas, como las Multas, Recargos, Gastos de Ejecución e Indemnizaciones, así como las que se conocen como exacciones parafiscales.

Por su parte la legislación tributaria en México, los clasifica de forma distinta, así tenemos que el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, lo hace de la siguiente forma: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y Derechos.

Para efectos del presente trabajo, las contribuciones serán estudiadas de la siguiente forma: Derechos, Contribuciones Especiales (Contribuciones de Mejoras y Aportaciones de Seguridad Social), e Impuestos.

Los Derechos (Tasas).

En México a esta contribución se le ha denominado como derecho; sin embargo, en los países sudamericanos, España e Italia es conocida como tasa, no obstante que su esencia jurídica es la misma, tal y como a continuación se verá.

Definición.

"El derecho (tasa) corresponde a servicios del Estado de carácter jurídico administrativo que éste presta en su calidad de órgano soberano." Pugliese.⁸⁷

⁸⁷ Pugliese, según cita de Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p. 329.

"La tasa es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida en que esta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al gobernado." Giannini.⁸⁸

"La prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecte especialmente al gobernado." Giuliani Fonrouge.⁸⁹

"Es un instrumento de compensación al Estado por los gastos causados por la provocación o conveniencia de personas determinadas, con relación a las cuales el Estado desenvuelve cierta actividad", y es "el tributo vinculado cuya hipótesis de incidencia consiste en una actividad estatal directa e inmediatamente referida al obligado". Ataliba.⁹⁰

"Es la prestación señalada por la Ley y exigida por la administración activa, en pago de servicios administrativos particulares." Margain Manautou.⁹¹

"Son las contribuciones que deben hacer al sector público las personas físicas o morales privadas y oficiales por los servicios públicos que les proporciona el Estado, y por disfrutar o aprovechar bienes del dominio público, bajo las condiciones, requisitos o modalidades previstas en las normas jurídicas relativas, y cuyo destino va enfocado a cubrir el gasto público específico que se relaciona con el hecho generador de la obligación contributiva." Narciso Sánchez Gómez.⁹²

"Es el derecho una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la Ley a cargo de quienes reciben 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." Sergio Francisco de la Garza.⁹³

⁸⁸ Giannini, según cita de Sergio Francisco de la Garza, *ibidem*.

⁸⁹ Giuliani Fonrouge, según cita de Sergio Francisco de la Garza, *ibidem*.

⁹⁰ Ataliba, según cita de Sergio Francisco de la Garza, *ibidem*.

⁹¹ Emilio Margain Manautou, *op. cit.*, p. 120.

⁹² Narciso Sánchez Gómez, *op. cit.* p. 8.

⁹³ Sergio Francisco de la Garza, *op. Cit. P. 329*.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º fracción IV expresa: "*IV. Derechos son las contribuciones establecidas en la Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados y órganos desconcentrados cuando en éste último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.*"

El Código Financiero del Distrito Federal, en su artículo 24, fracción IV, señala: "*Derechos, son las contraprestaciones por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público del Distrito Federal, así como por recibir los servicios que presta esa entidad en sus funciones de derecho público excepto cuando se presten por organismos descentralizados y órganos desconcentrados si se trata de contraprestaciones no equiparables a tales derechos.*"

Por su parte el Código Financiero del Estado de México y Municipios, en su artículo 9º indica: "*Derechos son las contraprestaciones establecidas en este Código, que deben pagar las personas físicas y morales, por recibir servicios que preste el Estado o Municipios en sus funciones de derecho público.*"

■ Origen.

Este tributo se justifica, al existir determinados servicios que presta el Estado a favor de los gobernados y que debido a su naturaleza, es justo que éstos soporten parte del costo de los mismos.

Para Emilio Margain Manautou, "el Estado justifica la imposición del pago de derechos, expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestado por él en forma particular, y que, dado que el interés público en la prestación de estos servicios

no es de la misma intensidad que en tratándose de los servicios públicos generales, luego entonces el usuario debe soportar el costo del servicio." ⁹⁴

Jarach indica que "un principio que es obvio, y que es común también al derecho privado, es aquel de hacer pagar un determinado gravamen a aquellos que reciben en cierta oportunidad un servicio determinado..." "Entonces uno de los criterios es el de hacer pagar a los que reciben un servicio en ocasión y como contraprestación de ese servicio. Esto es lo que ha dado lugar a un tributo que se llama tasa y que en nuestro idioma habitualmente se denomina tasa "retributiva"..."⁹⁵

Por su parte Giannini afirma que: "hay ocasiones en que el servicio público, dada su propia naturaleza y el modo en que está ordenado, se traduce en una serie de prestaciones que afectan singularmente a determinadas personas, sean por que éstas los solicitan, sea porque deban recibirlos en cumplimiento de una norma legal." En este caso, como la finalidad de satisfacer un interés público sólo puede alcanzarse mediante el cumplimiento de las varias prestaciones relativas a cada uno de los usuarios, "es justo que recaiga sobre ellos, sino la totalidad, al menos, la mayor parte de los gastos necesarios para la gestión del servicio".⁹⁶

■ Hecho generador.

De la definición contenida en el Código Fiscal de la Federación, se desprenden dos hechos generadores para este tributo:

◀ Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación.

A estas contribuciones se les llama derechos por uso del dominio público, y se encuentran reguladas en la Ley Federal de Derechos, la cual contiene un título en el que se especifican los bienes patrimoniales de la Federación que dan motivo a dicha contribución como son: los derechos sobre bosques, por el aprovechamiento de vegetación arbórea, pesca comercial, uso de puertos nacionales, derecho de atraque, embarque o desembarque en

⁹⁴ Emilio Murgain Mannoutou, *op. cit.* p. 114.

⁹⁵ Jarach, según cita de Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p. 328.

⁹⁶ Gianni, según cita de Sergio Francisco de la Garza, *ibidem*.

muelles propiedad de la Federación, explotación de salinas, uso de carreteras y puentes federales, de aeropuertos, aprovechamiento de aguas nacionales, uso o goce de inmuebles del dominio público federal, instalación de anuncios dentro del derecho de vías de las carreteras de jurisdicción federal, caza deportiva, captura de animales silvestres, uso de espectro radioeléctrico, derecho sobre hidrocarburos por la extracción de petróleo crudo y gas natural, etc. Lo anterior se justifica considerando que con excepción de la pesca, muelles y puertos, son recursos no renovables, por lo que es justo que quienes se benefician con la explotación, uso o aprovechamiento cubran los derechos correspondientes, para que la Nación a su vez también participe de dichos beneficios.

"Los bienes del dominio público de la Nación por su naturaleza son inalienables, imprescriptibles e inembargables, además de que se dividen legalmente en bienes de uso común y destinados a un servicio público. Los primeros son aquellos que pueden ser aprovechados por todos sin más limitaciones que las previstas en las leyes conducentes, y para usos particulares se requiere concesión otorgada por el Estado siguiendo los mandatos legales en la materia; parte de esos bienes se les conoce como del dominio directo de la nación y son regulados y administrados directamente por el gobierno federal como son: el espacio aéreo, la zona marítima terrestre, las playas de los mares territoriales, las aguas marítimas inferiores, la plataforma continental, la zona económica exclusiva del mar, la flora y la fauna marítima, los ríos, lagos y lagunas de propiedad federal, los hidrocarburos, los minerales del subsuelo, la energía eléctrica, entre otros, y que en su mayoría propician la contribución en análisis, representando un importante ingreso público. Los bienes destinados a un servicio público, son por ejemplo: los palacios de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial de la Federación, los distintos bienes inmuebles y muebles que representan un servicio a la colectividad, cuya relación respectiva y su régimen jurídico es visible en la Ley General de Bienes Nacionales y demás ordenamientos relativos."⁹⁷

❖ **Por servicios recibidos prestados por el estado en sus funciones de derecho público.**

Cuando tales servicios son prestados a través de la administración pública activa, esto es, por las Secretarías de Estado del Poder Ejecutivo Federal. La Ley Federal de



Derechos deja entrever que pueden haber excepciones a esa regla, cuando así lo determine el mismo ordenamiento, lo cual se traduce en la posibilidad de que también la administración pública delegada, paraestatal o descentralizada cobre derechos por algunos servicios públicos que presten, consecuentemente sólo los servicios prestados por la Administración (Poder Ejecutivo) generan el pago de derechos, pues el Poder Judicial no puede constitucionalmente cobrar derechos por el servicio de justicia, ni el Legislativo por los servicios de su ramo, al respecto la Ley Federal de Derechos, agrupa los derechos que pueden cobrar cada secretaría de estado, la propia exposición de motivos de dicho ordenamiento expresa que: "el primer título de la iniciativa contempla doce capítulos considerando cada uno de ellos para cada Secretaría de Estado y Departamento Administrativo.

A estas contribuciones se les puede llamar, derechos por servicios, y se encuentran regulados en la Ley Federal de derechos y en el Código Fiscal de la Federación.

En este hecho generador, el presupuesto de hecho o hecho imponible, se refiere a servicios divisibles, individualizables, conmensurables, o *uti singuli* que preste el Estado, ya que el aprovechamiento del servicio puede ser medido; por ejemplo, con la expedición de un pasaporte, el registro de un acta del estado civil o la expedición de un permiso o licencia, el Poder Legislativo puede vincular a la prestación del servicio la obligación de pagar una contraprestación. Mientras que en los indivisibles, generales, inconmensurables, o *uti universi*, sucede lo contrario ya que el aprovechamiento que de ellos hace cada particular no puede ser medido, ni técnicamente es posible que el Estado exija el pago de una contraprestación por el aprovechamiento que se hace de ellos, como lo sería la defensa exterior o la conservación de la paz interior.

También se requiere una actuación estatal directa e inmediatamente referida al obligado. Lo anterior considerando que en la generación de este tributo, el estado presta un servicio, realiza una obra, expide un certificado, una licencia, autorización, etc.; la cual debe ligarse a alguien, que es colocado por la ley en la situación de sujeto pasivo del tributo.

⁹⁷ Narciso Sánchez Gómez, *op. cit.* p.30.

En las entidades federativas y municipios, de acuerdo con la regulación de esta contribución, no es común que se cobre por usar o aprovechar bienes del dominio público de tales esferas de gobierno, es así que en el Estado de México se perciben dichos tributos por la prestación de los servicios públicos, relativos a: registro público de la propiedad, de educación pública, registro civil, seguridad pública y tránsito, por licencias sanitarias, por la expedición de copias certificadas de documentos y expedientes oficiales de los Poderes Ejecutivo y Judicial, entre otros, y en el ámbito municipal: por agua potable y drenaje, licencias de construcción, certificaciones, rastros, panteones, usos de vías públicas para estacionamiento de vehículos y para actividades comerciales, licencias para actividades empresariales, servicios de seguridad pública, alumbrado público, etc.

➤ **Otras características.**

➤ **Su rendimiento debe destinarse a satisfacer los gastos públicos.** La doctrina ha propuesto que tratándose de los derechos por servicio, su rendimiento se destine a las necesidades del servicio público correspondiente, tal situación en el derecho Mexicano se encuentra establecida en el artículo 4º de la Ley Federal de Derechos, el cual dispone: *"En los casos en que esta Ley establezca el destino específico de los derechos, el monto de los mismos se destinará a cubrir los gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión autorizado para cada mes por la Secretaría de Programación y Presupuesto o el órgano regulador en su caso. La parte de los ingresos que exceda el límite autorizado para el mes que corresponda se deberá enterar a la Tesorería de la Federación a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquél en que se obtuvo el ingreso."*

➤ **Su costo debe ser razonable, proporcional y equitativo.** Al respecto el artículo 1º de la Ley Federal de Derechos establece: *"Los derechos por la prestación de servicios que establece esta Ley deberán estar relacionados con el costo total del servicio, incluso el financiero, salvo en el caso de que dichos cobros tengan un carácter racionalizador del servicio."*

➤ **Deben observar el principio de legalidad.** El estado sólo estará en posibilidad de realizar cobros por servicios administrativos que preste, cuando en la Ley de Ingresos aprobada por el Congreso de la Unión, estén contemplados dentro del rubro de derechos.

Este principio fue vulnerado hasta el año de 1982, ya que las leyes de Ingresos de los años anteriores, contenían reiteradamente una disposición que otorgaba al Ejecutivo Federal facultades para la creación, supresión o modificación de las tarifas de los derechos, ejerciendo con ello, facultades legislativas que no le correspondían, tal situación fue corregida por la Ley Federal de Derechos de 1982, que como tal, es expresión del Poder Legislativo, creadora de tributos, y no de la voluntad del Poder Ejecutivo.

Las Contribuciones Especiales.

Definición.

"La contribución especial es la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica." Sergio Francisco de la Garza.⁹⁸

"Son tributos especiales los establecidos en la Ley a todas aquellas personas que se benefician en forma especial por una función pública administrativa, la que a su vez proporciona un beneficio colectivo." Aguirre Pangburn.⁹⁹

"Es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como contribución a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica." Emilio Margain Manautou.¹⁰⁰

"Son contribuciones especiales, las prestaciones en dinero o en especie que con carácter general, obligatorio e impersonal establece mediante una Ley el Poder Público, a cargo de personas físicas y morales que se benefician específicamente con alguna obra o servicio público, y que como consecuencia ese deber contributivo debe ser proporcional y

⁹⁸ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p. 334.

⁹⁹ Aguirre Pangburn, según cita de Sergio Francisco de la Garza, *ibidem*.

¹⁰⁰ Emilio Margain Manautou, *op. cit.* p. 127.



equitativo, para que se justifique la razón de ser del gasto público concreto de que se trate." Narciso Sánchez Gómez.¹⁰¹

"El tributo especial es una prestación debida; a) Por quienes encontrándose en una determinada situación, experimentan una particular ventaja económica por efecto del desarrollo de una actividad administrativa, frente a todos los demás a quienes la propia actividad beneficia de modo indistinto; o bien, b) Por quienes, como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio o de otra actividad, provocan un gasto o un aumento de gasto del ente público. Pertenecen a la primera especie, de la que constituyen la aplicación más importante y típica, los llamados tributos de mejora, cuyo carácter específico consiste en que son debidos por el incremento del valor experimentado por la propiedad inmobiliaria a causa de la ejecución de una obra pública. Un ejemplo de la segunda especie lo suministra la llamada contribución integradora por el uso de carreteras para la atención eficiente de actividades propias de la industria o de un comercio." Giannini.¹⁰²

"Las contribuciones especiales son aquellas que se generan por los beneficios derivados de la realización de obras públicas (contribución de mejoras) o de actividades estatales (contribución de seguridad social), cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades respectivas." Manuel De Juano.¹⁰³

"Es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado." Giuliani Fonrouge.¹⁰⁴

"Aportaciones de seguridad social son las contribuciones que fija el Poder Público en forma unilateral, con carácter general, obligatorio e impersonal a todas aquellas personas físicas y morales cuya situación coincida con el hecho generador del tributo, y que tienen como finalidad atender los servicios públicos específicos en el rubro de previsión social para

¹⁰¹ Narciso Sánchez Gómez, *op. cit.* p. 33.

¹⁰² Giannini, según cita de Narciso Sánchez Gómez, *ibidem*.

¹⁰³ Manuel De Juano, según cita de Narciso Sánchez Gómez, *ibidem*.

¹⁰⁴ Giuliani Fonrouge, según cita de Sergio Francisco de la Garza, *idem* p. 345.



los trabajadores, sus familiares o derechohabientes, tales como: asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, cesantía por edad avanzada, pensión jubilatoria, hereditaria o de invalidez, derecho a la vivienda, así como diversas clases de prestaciones que tienden a elevar el nivel social, profesional, cultural y económico de dichos asegurados". Narciso Sánchez Gómez.¹⁰⁵

El Código Tributario de Uruguay en su artículo 13 señala: "contribución especial es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente por la realización de obras públicas o de actividades estatales; su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades correspondientes." "Son contribuciones especiales los aportes a cargo de patrones y trabajadores destinados a los organismos estatales de seguridad social."¹⁰⁶

El Modelo del Código Tributario para la América Latina señala al respecto que "La contribución de mejora es la instituida para costear la obra pública que produce una valoración inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado." "La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patrones y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados destinada a la financiación del servicio de previsión."¹⁰⁷

De las anteriores definiciones se advierte que dentro del rubro de contribuciones especiales se consideran tres: a) la contribución de mejoras; b) la contribución por gasto; y c) la contribución de seguridad social; no obstante, nuestra legislación sólo reconoce a la primera y a la tercera, razón por la cual consideramos adecuado estudiar éstas brevemente.

➤ Origen.

Jarach explica que, otro criterio de reparto de las cargas públicas, es el de hacer pagar a aquellos que no reciben un servicio individualizado, pero que se benefician indirectamente por un servicio de carácter general, esto es, la aplicación del principio

¹⁰⁵ Narciso Sánchez Gómez, *op. cit.* p. 33.

¹⁰⁶ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p. 346.

¹⁰⁷ *Ibidem.*



llamado comúnmente en la literatura financiera "principio de beneficio", el cual da origen a la contribución de mejoras, cuyo criterio es el de hacer pagar a aquellos que reciben un beneficio diferencial por una obra o servicio que no se presta o no se hace para ellos exclusivamente, pero que les procura una ventaja especial.¹⁰⁸

Por su parte Giannini sostuvo que: "a veces el Estado al dar satisfacción a una necesidad pública, al propio tiempo que provee al interés general de todos los ciudadanos, proporciona, por la propia índole de las cosas, una particular utilidad a quienes se encuentran en una situación especial respecto a la satisfacción de la necesidad". De donde se concluye que en esos casos "es justo que una parte del gasto sea soportada por esos últimos en proporción a la especial ventaja que aquél les depara. Esta forma de obligación tributaria toma el nombre de contribución o tributo especial."¹⁰⁹

Pugliese escribió que "en los impuestos y contribuciones especiales la obligación tributaria encuentra su causa en una utilidad o ventaja particular que proviene de la actividad del órgano público y que va en favor de un grupo determinado de ciudadanos, en lugar de un sólo ciudadano, como es el caso en el derecho, aún y cuando no sea posible establecer la proporción entre el tributo y la ventaja obtenida por cada ciudadano. Los impuestos y contribuciones especiales están en una posición intermedia entre los impuestos y los derechos."¹¹⁰

Rubén Aguirre Pangburn, señala que "la justificación de los tributos especiales podrá encontrarse, en el principio del enriquecimiento sin causa legítima, provocado por una función pública administrativa que reporta un beneficio especial para el contribuyente y por un gasto que realiza el Estado."¹¹¹

Para Emilio Margain Manautou, la contribución especial "no es el pago por un servicio público prestado por el Estado y otras entidades públicas, sino el equivalente por el beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de

¹⁰⁸ Jarach, según cita de Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p. 342.

¹⁰⁹ *Ibidem.*

¹¹⁰ *Ibidem.*

¹¹¹ *Ibidem.*

¹¹³ Emilio Margain Manautou, *op. cit.* p. 126.

interés general. Por ello, hay que tomar en cuenta que esta figura jurídica se utiliza para la satisfacción de los gastos que se originan por los servicios de carácter general divisibles, o sea, en obras o servicios que benefician a toda la colectividad, pero que en forma específica favorecen a determinados individuos."¹¹²

© LA CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS.

▀ Definición legal.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º fracción III indica: *"Contribuciones de Mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas"*.

El Código Financiero del Estado de México y Municipios en su artículo 9º señala: *"Aportaciones de mejoras, son las establecidas en este Código, a cargo de las personas físicas o morales, que con independencia de la utilidad general, obtengan un beneficio diferencial particular derivado de la realización de obras públicas o de acciones de beneficio social"*.

▀ Hecho generador.

- ▀ Que el contribuyente reciba un beneficio directo por la realización de una obra pública.

Dicha obra debe realizarla el estado, y se actualizará aún y cuando vaya dirigida a la colectividad; por tanto, para la existencia de esta contribución se requiere: a) Una actividad estatal traducida en una obra pública; b) Una consecuencia, esto es, el aumento de valor de las propiedades cercanas a la obra; y c) Un nexo de causa efecto; es decir, que el aumento en la plusvalía de las propiedades sea necesariamente como consecuencia de la obra realizada. Si falta alguno de estos elementos no nacerá la obligación de pago de esta contribución.

Al respecto, la Suprema Corte en el Amparo en Revisión 5465/57, sentenció: "Es cierto que las obras de planificación benefician indirectamente a todos los habitantes de la



ciudad, pero también es verdad que, además, acrecientan directamente el valor de los predios situados dentro del área beneficiada por las obras, que constituye al mismo tiempo el área de imposición... tal impuesto no se establece por virtud del beneficio general de las obras, sino sobre las mejoras específicas de la propiedad..."¹¹³ En consecuencia se puede decir, que siempre la Administración Pública será la autora del hecho generador, ya que es ella quien debe construir la obra pública que beneficie a determinados propietarios, a través del incremento que reporten sus propiedades.

➤ **Otras características de las Contribuciones de Mejoras.**

- ↪ **Siempre se pagará en dinero.** Pues el estado lo requiere para sufragar en determinada cuantía el costo de la obra; además el pago que se realice, debe estar en relación con el monto del beneficio obtenido;
- ↪ **El monto a pagar debe ser la plusvalía que sufre la propiedad de cada contribuyente;** y
- ↪ **El costo de la obra debe ser el límite de la recaudación por esta contribución.**

Ⓢ **APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.**

➤ **Definición Legal.**

La fracción II, del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación expresa: *"Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".*

El artículo 24, fracción III del Código Financiero del Distrito Federal señala: *"Aportaciones de seguridad social, son aquellas a cargo de personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el Distrito Federal".*

¹¹³ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p. 351.

La doctrina ha tratado de homologar esta contribución con los impuestos o derechos; sin embargo, se trata de una contribución especial, tal y como lo consideró Jorge I. Aguilar, al afirmar que: "en efecto, las contribuciones especiales reúnen el requisito de ser unilateralmente fijadas por el Estado en forma obligatoria, de tal suerte que su pago no depende de la voluntad de los particulares sujetos a ella; que además presentan la característica que su importe tiene por objeto cubrir los gastos que el Estado o la corporación realiza para la prestación de un servicio de carácter directamente en beneficio particular, el cual se presenta conforme a la reglamentación que le es propia y aún cuando el particular no haya solicitado espontáneamente que le sea prestado."¹¹⁴ Dicho autor señaló que aún y cuando en apariencia la contribución especial tiene algunas características del impuesto (como la obligatoriedad de su pago) y del derecho (la prestación de un servicio) ello no quiere decir que encuadre dentro de estas contribuciones, sino que al contrario, originan que se cree una institución diferente.

➤ Origen.

El origen de las Aportaciones de Seguridad Social, se encuentra en la sustitución que hace el Estado, a través de organismos descentralizados, de la obligación que en materia de previsión social tienen algunos particulares y el que existan personas que no estando obligadas, hacen uso de los servicios de prestación social que brinda el estado. Por tanto, al encontrarse un patrón obligado a proporcionar a sus trabajadores servicios de seguridad social, por ejemplo, asistencia médica, hospitalización, medicamentos, aparatos de prótesis, habitaciones cómodas e higiénicas, etc., al sustituirlo el estado en el cumplimiento de dichas prestaciones, aquél debe enterar las aportaciones que le permitan al estado, prestar tales servicios.

➤ Hecho generador.

➤ La sustitución que realiza el estado por medio de organismos descentralizados, para prestar servicios de seguridad social; y

¹¹⁴ Jorge I. Aguilar, según cita por Sergio Francisco de la Garza, *Op.cit.* p.363.

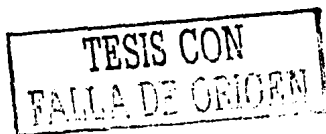


← La utilización de tales servicios por parte de particulares, no obligados a proporcionarlos a su vez.

➤ **Organismos prestadores de los servicios de seguridad social.**

Como consecuencia de la sustitución a la que hemos hecho referencia, el estado tiene la necesidad de crear organismos por medio de los cuales preste los servicios de seguridad social, es así que surgen entre otros: el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), los cuales tienen como características el que son organismos descentralizados del estado con personalidad y patrimonio propios, con carácter de organismos fiscales autónomos, facultados para determinar créditos y establecer las bases para su liquidación, así como para cobrarlos y percibirlos.

Ahora bien, el hecho de que las aportaciones de seguridad social se destinen a satisfacer el presupuesto de dichos organismos descentralizados, no les resta el carácter de fiscales, lo cual les permite hacer cumplir coactivamente, las obligaciones a cargo de los contribuyentes en este rubro, a través del procedimiento económico-coactivo, de lo contrario, les sería imposible prestar en forma efectiva y oportuna sus servicios, pues tendrían que requerir a los deudores a través de los tribunales Judiciales Federales. Lo anterior fue reconocido por el Presidente de la Corte en su informe del año de 1971, al señalar: "La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que la circunstancia de que el Instituto Mexicano del Seguro Social tiene el carácter de organismo fiscal autónomo no desnaturaliza sus fines, sino que muy por el contrario, con las facultades derivadas de tal carácter se garantiza una mayor seguridad en la prestación del servicio público del Seguro Social en cuanto que requiriéndose una prestación del servicio en forma ininterrumpida, existe la necesidad de recabar los fondos económicos que lo sustenten de una manera efectiva y rápida, lo cual se logra cuando el Instituto Mexicano del Seguro Social en su carácter de organismo fiscal autónomo, hace la determinación de los créditos, percibe las



cuotas exhibidas voluntariamente por los obligados o en su caso promueve el cobro por el medio económico-coactivo."¹¹⁵

Los Impuestos.

Considerando que el propósito del presente estudio, lo constituye la demostración de que el impuesto predial en el Estado de México, es inconstitucional, resulta necesario estudiar a detalle todo lo relacionado con los impuestos en los apartados que se tratan a continuación.

II. DOCTRINAS IDEOLÓGICAS DEL IMPUESTO.

Ernesto Flores Zavala¹¹⁶ señala que son cinco las doctrinas ideológicas más importantes que se han dado sobre la naturaleza del impuesto, las cuales son:

a) **Teoría de la Equivalencia.** (El impuesto es el precio de los servicios prestados por el estado a los particulares.)

Fue sostenida por la escuela cameralista, la cual nació a mediados del siglo XVII como ciencia de la administración de la hacienda de los príncipes, para preparar a los funcionarios fiscales de la *Cámara Principis* con conocimientos generales de economía y administración. Pufendorf fue su principal expositor y sostenía que el impuesto es el precio de la protección de vidas y haciendas, por lo que debe existir una "*capitación moterada*", para la protección de la vida que se supone es de igual valor para todos, y una tributación por la cuantía de las rentas, para la protección del patrimonio.

Madame Clemance Roger consideró que el impuesto es la parte de poder productivo bajo la forma de servicios personales o de contribuciones de toda naturaleza que cada ciudadano debe a la comunidad a cambio de los servicios que ha recibido, recibe y recibirá por el hecho de su participación social y a título de restitución de las ventajas alcanzadas por las generaciones pasadas, en provecho de las generaciones futuras.

¹¹⁵ Sergio Francisco de la Garza, *op.cit.* p.360.

¹¹⁶ Ernesto Flores Zavala *op. cit.* pp 47 – 52.

Flores Zavala no coincide con esta doctrina, ya que si bien es cierto los impuestos que son a cargo de un conglomerado van a servir principalmente, para pagar los servicios prestados por el Estado a ese grupo social, a generaciones pasadas o a futuras; también lo es, el que no toda actividad del estado es concretamente un servicio público, pues hay actividades no encaminadas a dichos servicios, las cuales también requieren de gastos, mismos que se cubren en muchas ocasiones con los rendimientos de los impuestos, como por ejemplo las guerras o incursiones militares; por tanto, no todo lo que se recauda por impuestos sirve para cubrir los servicios públicos que presta el estado.

Aunado a lo anterior, es evidente que de forma ordinaria el particular que paga el impuesto, no recibe a cambio un servicio concreto; es más, hay servicios que se prestan precisamente a los que no pagan impuestos; por ejemplo: las obras de asistencia pública. Por tanto, al hablar del impuesto como el precio de los servicios prestados por el estado, es conceptuarlo inexactamente.

b) Teoría del Seguro. (El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a prestar el Estado.)

Esta doctrina se encuentra inspirada en la teoría política del más puro individualismo, y considera que la única función del estado es garantizar a cada individuo el respeto de sus propiedades, es así que estima que las cantidades que se pagan por concepto de impuesto, constituyen una prima por esta garantía. E. de Girardin define al impuesto como "la prima de seguro pagada por aquellos que poseen para asegurarse contra todos los riesgos de ser perturbados en su posesión o en su disfrute".

Esta doctrina también es errónea, ya que toma como punto de partida un principio falso, pues la actividad del estado no se ha reducido en ningún tiempo, ni podrá hacerlo, a una simple función de protección del patrimonio de los gobernados. Efectivamente, de un análisis sencillo que se realice a los presupuestos de ingresos y gastos de los estados, aún de aquellos que existían cuando la teoría se formuló, se desprende que las cantidades que se destinan a los servicios de seguridad de las personas, constituyen una pequeña parte de los mismos, en los que otras cantidades se destinan a necesidades absolutamente diversas.



Además el Estado en ningún caso ha actuado como una empresa de seguros, pues cuando alguno de sus gobernados es atacado en su patrimonio o en su persona, no tiene la obligación, al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo, ya que su función no consiste, tratándose de servicios de seguridad, en garantizar el respeto de la vida o de las propiedades de sus súbditos o indemnizarlos en caso de daño; sino en tratar de evitar la realización de cualquier acto que lesione a sus miembros y castigar al que lo realice, de modo que su acción será siempre preventiva y punitiva.

c) **Teoría del Capital Nacional.** (El impuesto representa la cantidad necesaria, para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.)

Esta postura fue de M. Menier, partidario del impuesto único sobre el capital, pero es inexacta también, pues como se ha señalado, la actividad del estado no puede circunscribirse dentro de formas únicas, sino que tiene aspectos múltiples que requieren de diversos gastos, los cuales se obtienen básicamente de los impuestos.

d) **Teoría del Sacrificio.** (El impuesto es un sacrificio.)

En esta doctrina John Stuart Mill considera al impuesto como un sacrificio el cual debería ser el menor posible; pero su pretensión sólo proporcionó un elemento para lograr la distribución equitativa de los impuestos. Identificó 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.

Flores Zavala coincide con esta doctrina, desde el punto de vista del sujeto pasivo, ya que el impuesto significa para el que lo paga un sacrificio, porque no obtiene compensación alguna concreta por el pago que realiza, a su vez el estado, al establecer el impuesto, debe tomar en cuenta tal situación a efecto de que el sacrificio sea el menor posible.

e) **Teoría de Eheberg.** (El impuesto es un deber que no necesita fundamento jurídico especial.)

Eheberg expositor de esta doctrina, consideró 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. Señaló que el impuesto no necesita fundamento jurídico alguno, pues así como el estado, no sólo en casos graves, sino en todo tiempo, puede pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin que para ello necesite algún fundamento jurídico especial, así también tratándose de cosas menos valiosas que la vida, debe considerarse como un axioma el que cada cual deba aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando así lo exige el bien general".

III. TEORÍA GENERAL DEL IMPUESTO

a) Definición de Impuesto.

"Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas". Eheberg.¹¹⁷

"El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible." Nitti.¹¹⁸

"El impuesto es la parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alcuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte". José Álvarez de Cienfuegos.¹¹⁹

¹¹⁷ Eheberg, según cita por Ernesto Flores Zavala, *op cit.* p. 35.

¹¹⁸ Nitti, *Ibidem*.

¹¹⁹ José Álvarez de Cienfuegos, *Ibidem*

"Es la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos". Bielsa.¹²⁰

"La obligación de dar o hacer, coactivamente impuesta por mandato de una Ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria." Antonio Berliri.¹²¹

"Las contribuciones que conforme a la ley, exige el Estado, con carácter general, obligatorio e impersonal, a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, y que lleva como destino cubrir el gasto público, sin esperar una compensación o beneficio directo los sujetos pasivos." Narciso Sánchez Gómez.¹²²

"Son impuestos las prestaciones pecuniarias que, por disposición del presente Código, o las leyes especiales, están obligadas a pagar a la provincia, las personas que realicen actos u operaciones (o se encuentren en situaciones que la ley considera como hechos imponibles)". Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.¹²³

"El tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente." Modelo de Código Tributario para la América Latina.¹²⁴

En México el artículo 2º, fracción I del Código Fiscal de la Federación indica: "I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo."

¹²⁰ Bielsa, según cita por Emilio Margán Manautou, *op. cit.* p.77.

¹²¹ Antonio Berliri, según cita por Sergio Francisco de la Garza, *op.cit.* p. 372.

¹²² Narciso Sánchez Gómez, *op. cit.* p. 11.

¹²³ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p. 373.

¹²⁵ *Ibidem.*

El Código Financiero del Distrito Federal lo define como "las contribuciones que deben pagar las personas físicas y morales, que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la norma jurídica."

Por su parte, el Código Financiero del Estado de México y Municipios señala: "Impuestos son los establecidos en este Código que deben pagar las personas físicas y morales, que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por el mismo."

b) Características.

- ☒ **No es una contraprestación.** Pues a cambio de la cantidad que el contribuyente entrega al estado por este concepto, no recibe algo concreto, esto es, la prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del estado. Así el particular debe aportar económicamente simplemente porque está obligado a ello, sin finalidad utilitarista inmediata. El impuesto es sólo una prestación, pero nunca podrá ser contraprestación, pues no existe relación directa entre el pago y los servicios públicos que recibe el contribuyente.
- ☒ **Prestación fijada por el Estado.** La obligación de pagar el impuesto, tiene como fuente inmediata la voluntad del estado, expresada por medio de la Ley; esto es, de forma unilateral, el estado impone el impuesto; ello debido a que no es necesario para su establecimiento un acuerdo previo de los sujetos del gravamen, ni la expresión de su conformidad o aprobación. Tal es el sentido del artículo 31 fracción IV constitucional, al señalar como obligación de todos los mexicanos el contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.
- ☒ **Puede ser exigible coactivamente.** Al imponer el Estado, la obligación de contribuir a los gastos públicos a través del impuesto, tiene la potestad de ejercer la coacción necesaria para constreñir a que se cumpla dicho deber, ello a través de la facultad económico-coactiva, y además puede establecer sanciones, retener las cosas gravadas, perseguirlas, exigir la colaboración de funcionarios públicos y de los que tengan fe pública, y en general realizar los actos legales necesarios para hacerse del pago.

e) **Clasificación.**

De acuerdo con la doctrina, las clases de impuestos más relevantes son:

5) **Impuestos Directos e Indirectos.** A su vez, se pueden analizar bajo los siguientes criterios:

➤ **Criterio de la Repercusión.**

➤ El impuesto directo es aquél que se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente, suprimiendo todo intermediario entre el pagador del impuesto y el fisco, de tal forma que el sujeto pasivo y el pagador son la misma persona. Estos impuestos, no son repercutibles; es decir, el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas el costo del gravamen, sino que incide finalmente en su propio patrimonio. Como ejemplo, encontramos el impuesto sobre la renta a los productos del trabajo, ya que el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a otra persona, recuperándolo en esa forma, sino que es directamente sobre su patrimonio.

➤ Los impuestos indirectos se puede repercutir o trasladar su importe, ello porque el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo hace a través de la repercusión, es decir, el sujeto pasivo traslada el monto del gravamen a terceras personas, quienes en realidad lo pagan, de ahí que el sujeto pasivo y pagador del impuesto sean personas diversas. Como ejemplo, encontramos el Impuesto al Valor Agregado, en donde comerciantes y prestadores de servicios, trasladan expresamente al consumidor el monto del impuesto, recuperando los primeros, el dinero que tuvieron que enterar al Fisco.

➤ **Criterio Administrativo.**

➤ Los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravando situaciones normales y permanentes, por lo que se gravan periódicamente, de tal manera que pueden hacerse listas de contribuyentes o padrones fiscales, como ejemplo tenemos al impuesto predial y por el uso o tenencia de automóviles.

➤ Los impuestos indirectos son aquellos que se perciben en ocasión de un hecho, un acto, de un cambio aislado, accidental, que se refieren a situaciones transitorias o

instantáneas, de tal manera que no es posible hacer y mantener un padrón de contribuyentes, tal y como ocurre en el impuesto sobre adquisición de inmuebles. A su vez, estos impuestos se pueden clasificar en dos categorías:

- a) Sobre los actos. En donde se comprende a los impuestos al comercio exterior, sobre importación y exportación de bienes y servicios.
- b) Sobre los Consumos. Los cuales pueden recaer sobre la producción de satisfactores y sobre las transferencias; a su vez éstos se pueden subdividir en los que recaen sobre artículos de lujo; y sobre artículos de consumo necesario.

➤ **Criterio de la Capacidad Contributiva.**

Toda vez que este criterio se basa en la forma de manifestarse la capacidad contributiva, considera que los impuestos directos recaen sobre la riqueza, la cual se manifiesta a través de elementos ciertos, como la renta o el patrimonio. Mientras que los impuestos indirectos serán aquellos que no toman como base la riqueza en sí, sino otros elementos, como los consumos o transferencias que hacen presumir la existencia de riqueza.

De esta forma, los impuestos directos son aquellos que gravan los rendimientos y los indirectos los que afectan los consumos, distinguiéndose unos de otros en que los directos no gravan un hecho real, sino una situación hipotética, como es la utilidad fiscal, y en cambio, los indirectos recaen sobre los hechos ciertos, reales, como la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc.

📌 **Impuestos Reales y Personales.**

➤ Los impuestos reales, son aquellos que recaen sobre la cosa objeto de gravamen, sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella, y que es el sujeto del impuesto, se prescinde del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva, como por ejemplo el impuesto sobre uso o tenencia de vehículos o el impuesto predial.

Los impuestos personales, toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos; es decir, recaen sobre la capacidad tributaria del sujeto, considerando su especial situación, incluyendo los cargos de la familia. En este tipo de impuestos, se debe evaluar previamente la economía de dichas personas, para lograr que en forma proporcional, aporten una parte de su riqueza para los gastos públicos y que contribuyan al sostenimiento del Estado, quienes en verdad tengan posibilidades de hacerlo, exentando a los que no cuenten con riqueza, ingresos o bienes, respetando la condición personal de cada uno, en la medida que así lo establezca la ley, para no provocar su ruina o empobrecimiento individual y familiar; tal parámetro puede aplicarse por ejemplo en el impuesto sobre la renta. Este tipo de impuestos al considerar la situación particular del contribuyente, generalmente son progresivos, y por tanto, miden más adecuadamente la capacidad contributiva del obligado, lo que los hace más justos.

9. Impuestos Generales y Especiales.

➤ Los impuestos generales, recaen sobre un valor o sobre una situación económica estimada globalmente, o cuando gravan diversas actividades u operaciones, pero que tienen en común que son de la misma naturaleza, como en el impuesto sucesorio, ya que en este caso se gravará a todos los elementos que se reciben por vía de sucesión, los cuales se agrupan primeramente.

➤ Los impuestos especiales, gravan un elemento de una situación determinada, esto es, cierta actividad, como ejemplo, el impuesto predial, ya que en él, se separa y analiza un elemento del capital del contribuyente, como lo son los bienes inmuebles que posee.

9. Impuestos Específicos y Ad Valorem.

➤ Los impuestos específicos, son aquellos que atienden al peso, medida, calidad o cantidad del bien gravado.

➤ Los ad valorem, atienden al precio, razón por la cual se considera que es el más justo, pues pagará más impuesto quien adquiere un producto de más alto costo.

9. Impuestos sobre la renta y el consumo.

Esta clasificación considera los recursos económicos gravados por el impuesto.

El impuesto sobre la renta, grava la riqueza que se genera la cual se constituye por los ingresos de los contribuyentes, ya sea que provengan de su trabajo, capital o de la combinación de ambos; sin embargo, la doctrina distingue varios tipos de renta:

- ☛ Renta Bruta. Es la que se considera, sin deducción de los gastos que se requieren para producirla.
- ☛ Renta Neta. Es el resultado de deducirle a la renta bruta los gastos realizados para su producción.
- ☛ Renta Libre. Es la que le sobra al contribuyente después de deducir los gastos para producirla, y las cargas de todas clases que puedan recaer sobre ella.
- ☛ Renta Legal. Es el resultado de deducir de los ingresos totales sólo aquellos gastos que la Ley autoriza. Este tipo de renta siempre existirá, pues el legislador no dejará al contribuyente, la libertad para determinar a su arbitrio el ingreso gravable.

Los impuestos sobre el consumo, comprenden los impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo, así como los impuestos sobre los ingresos brutos de los negocios. Como ejemplo se encuentra el impuesto al valor agregado, impuestos sobre servicio telefónico, y a la producción y consumo de cervezas.

☐ Impuestos Federales, Estatales y Municipales.

☛ Impuestos Federales, son los instituidos para el ámbito nacional de conformidad con lo dispuesto por la Constitución, algunos son exclusivos de la Federación, como los relativos al comercio exterior; a las instituciones de crédito y sociedades de seguros; especiales sobre energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina, cerveza, cerillos y fósforos, explotación forestal, y todos los demás previstos en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional; pero pueden haber también gravámenes concurrentes con los de las entidades federativas, con fundamento en la fracción VII, de dicho artículo, así se han creado los impuestos sobre uso y tenencia de vehículos y sobre automóviles nuevos.

↪ Los impuestos estatales, son los que crea cada entidad federativa dentro de la órbita concurrente, debido a que nuestra Carta Magna no señala ninguna materia privativa para ese nivel de gobierno, varían en cada estado y no existe uniformidad. Su fundamento se encuentra en el artículo 31 fracción IV, 41 y 124 de la Constitución Política Mexicana.

↪ Los impuestos municipales, encuentran sustento en los artículos 31 fracción IV, 115 fracción IV y 124 de la Constitución, y se han creado algunos exclusivos, como el impuesto predial, sobre fraccionamientos, sobre espectáculos públicos, hospedaje, etc.

☐ Impuestos Ordinarios y Extraordinarios.

↪ Los impuestos ordinarios, son aquellos que se perciben normalmente en un ejercicio fiscal y que tienen como destino cubrir los principales gastos establecidos en el presupuesto de egresos, como ejemplo tenemos al impuesto sobre la renta y al valor agregado, entre otros.

↪ Los impuestos extraordinarios, se perciben de forma excepcional, cuando hay una crisis económica, una catástrofe, un caso de guerra o bien por un déficit presupuestal.

☐ Otras clasificaciones.

De acuerdo con Sergio Francisco de la Garza¹²⁵, los impuestos se pueden clasificar de las siguientes formas:

↪ **De acuerdo con el sujeto activo:** pueden ser federales, estatales o municipales, según el acreedor sea el Gobierno Federal, Estatal o Municipal;

↪ **De acuerdo con el sujeto pasivo:** Pueden ser subjetivos, cuando el sujeto pasivo esta perfectamente determinado en la Ley Tributaria. Objetivos, cuando dicho sujeto está presente por implicancia y como resultado de la mecánica económica del mismo gravamen; se señala la materia imponible, pero no el sujeto obligado, como lo es en materia aduanera;

↪ **Según el tiempo en que se desarrolla:** pueden ser periódicos, cuando se repiten en el tiempo, están de forma permanente o tiene cierta duración como el impuesto sobre

producción de tabacos labrados; e instantáneos, cuando son producto de un acto aislado y único que se agota en sí mismo; como en el impuesto a la adquisición de inmuebles;

☛ **Según la estabilidad y elasticidad del impuesto:** un impuesto es estable cuando su rendimiento no aumenta a pesar de que la producción y las rentas aumenten, en época de prosperidad; pero tampoco baja, si en periodo de crisis, aquéllas descienden, por ejemplo, el impuesto predial. Un impuesto será elástico cuando varía de acuerdo con las épocas, cuando el aumento de la tasa impositiva no provoca una contracción de la materia imponible que anule los efectos del aumento producido, tal y como sucede con el impuesto a los tabacos labrados, pues la elevación de su tasa no hace que los fumadores dejen de fumar, y generalmente la recaudación sube proporcional; y

☛ **Según su proporción con la base:** Los impuestos pueden ser proporcionales cuando mantienen una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada; y serán progresivos, cuando la relación de la cuantía del impuesto con el valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumenta el valor de ésta.

☒ Clasificación Legal.

La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2002, los clasifica en:

"I. IMPUESTOS.

1. Impuesto sobre la renta.
2. Impuesto al activo.
3. Impuesto al valor agregado.
4. Impuesto especial sobre producción y servicios:
 - A. Gasolina y diesel.
 - B. Bebidas alcohólicas.
 - C. Cervezas y bebidas refrescantes.
 - D. Tabacos labrados.
 - E. Telecomunicaciones.
 - F. Aguas, refrescos y sus concentrados.
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
6. Impuesto sobre automóviles nuevos.
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
8. Impuesto a los rendimientos petroleros.

125 Sergio Francisco de la Curza, *op.cit.* p 393.



9. Impuesto al comercio exterior:
 - A. A la importación.
 - B. A la exportación.
10. Impuestos sustitutivo del crédito al salario.
11. Impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios

12. Accesorios.”

La ley de Ingresos del Estado de México, para el Ejercicio Fiscal de 2002 señala:

“1. IMPUESTOS:

- 1.1 Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal.
- 1.2 Sobre Tenencia o Uso de Vehículos Automotores.
- 1.3 Sobre la Adquisición de Vehículos Automotores Usados.
- 1.4 Sobre Loterías, Rifas, Sorteos, Concursos y Juegos Permitidos con Cruce de Apuestas.
- 1.5 Otros impuestos no comprendidos en las fracciones precedentes causados en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.”

Así mismo la Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México para el Ejercicio Fiscal de 2002, hace la siguiente clasificación:

“1. IMPUESTOS:

- 1.1 Predial
- 1.2 Sobre adquisición de inmuebles y otras operaciones traslativas de dominio de inmuebles.
- 1.3 Sobre fraccionamientos.
- 1.4 Sobre anuncios publicitarios.
- 1.5 Sobre diversiones, juegos y espectáculos públicos.
- 1.6 Sobre la prestación de servicios de hospedaje.
- 1.7 Otros impuestos no comprendidos en las fracciones precedentes, y que estuvieron vigentes en ejercicios fiscales anteriores, pendientes de liquidación o de pago.”

d) **Elementos.**

Es reconocido por la doctrina y la legislación, que no sólo los impuestos están conformados por diversos elementos sino las contribuciones en general; elementos sin los cuales no pueden existir, y además sin ellos se transgrede el principio de legalidad tributaria y no pueden existir. Dichos elementos esenciales son: sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, los cuales a continuación se describen.

Sujetos.

En la relación jurídica tributaria, la cual nace al realizarse el hecho generador, encontramos la existencia de dos sujetos, uno denominado activo y otro pasivo.

➤ **Sujeto Activo.**

De acuerdo con el texto constitucional, la calidad de sujeto activo siempre caerá sobre la Federación, Distrito Federal, Estado o Municipio en que residan los contribuyentes, y adquieren la calidad de sujetos activos al tener derecho de exigir el pago de tributos.

De esta forma, el sujeto activo es designado expresamente por el legislador, aunque en ocasiones esa designación sea implícita; este sujeto será el ente jurídico político, a quien pertenece el poder y competencia tributaria, ello tratándose de impuestos, ya que respecto de los derechos, el sujeto activo lo será la persona jurídica que presta el servicio y en el caso de las contribuciones de mejora, el ente político que realiza la obra, pero aún así, siempre será el Estado a través de sus diversas formas de manifestarse. En consecuencia, fuera de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, ningún otro organismo puede en México, ser acreedor de créditos fiscales.

No obstante lo anterior, la Federación, el Distrito Federal y los Estados, no tienen facultades ilimitadas para el establecimiento de contribuciones, sino que deben sujetarse a los lineamientos establecidos por la propia constitución. Así tenemos que los Estados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 124 Constitucional, sólo pueden imponer cargas fiscales en relación con todos los actos jurídicos o actividades civiles y mercantiles realizados por los gobernados, y que la constitución no reserva como campo tributario exclusivo de la Federación; es decir, la facultad impositiva de los estados está limitada únicamente, por aquellas materias que la constitución expresamente reserva para que el Congreso Federal establezca impuestos federales.

Respecto de la competencia fiscal de la Federación, la fracción VII del artículo 73 de la Constitución otorga al Congreso Federal la facultad "para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto, de donde se concluye, que la potestad tributaria de la Federación está limitada solamente por las atribuciones fiscales que la misma constitución otorga en forma exclusiva a los estados en el artículo 115 y que en consecuencia, quedan excluidas para la Federación.

■ Sujeto pasivo.

Lo será la persona nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen. La obligación del sujeto pasivo para el pago de contribuciones, deriva de diversos supuestos: bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, sólo en concurrencia de otras personas; porqué haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; por incumplimiento de una obligación legal y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o bien, por haber adquirido un objeto que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo.

Es importante diferenciar al sujeto pasivo del pagador del impuesto, ya que éste, es aquel que en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen y su economía es la que resulta afectada con el pago, como sucede con el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, específicamente respecto de las bebidas alcohólicas, el fabricante es el obligado frente al fisco, pero quien en realidad lo paga es el consumidor, ya que en el precio de venta estará incluido el importe del impuesto.

Las personas que pueden ser sujetos pasivos del impuesto son:

- ☛ Persona físicas o morales. Al respecto el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación señala: *"Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos, conforme a las Leyes respectivas..."*;
- ☛ Establecimientos públicos y en general los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, con personalidad jurídica propia, como Petróleos Mexicanos, ya que para efectos fiscales se consideran como personas morales;
- ☛ La Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios. Dichas entidades de gobierno, pueden llegar a ser indistintamente sujetos activos o pasivos de una relación tributaria, tal y como se advierte en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación en su segundo párrafo: *"La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente"*. A su vez el artículo 3º de la Ley del



Impuesto al Valor Agregado dispone: *"La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios; los organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquiera otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo 1º y, en su caso, pagar el impuesto al valor agregado y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley. La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos, salvo que se trate de derechos estatales o municipales por el servicio o suministro de agua potable."*

☛ Las naciones extranjeras, cuando en ellas se grave al estado Mexicano, lo anterior de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que dispone: *"Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos..."*; y

☛ Las asociaciones en participación, ello derivado de las reformas fiscales publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero del 2002, dotando así de personalidad jurídica a un contrato, ya que de acuerdo con el artículo 252 de la Ley General de Sociedades Mercantiles dicha figura es un contrato por el cual una persona concede a otras que le aportan bienes o servicios, una participación de las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio. Situación que contradice claramente al numeral 253 de dicho ordenamiento en donde se indica que la asociación en participación no tiene personalidad jurídica ni razón o denominación, lo cual evidentemente lleva a concluir que tal situación es inconstitucional.

Por otra parte, desde la perspectiva de la nacionalidad, es fácil advertir que los mexicanos, esto es, los nacidos en territorio nacional; los nacidos en el extranjero de padres, padre o madre mexicana; los nacidos a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas; así como los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones Exteriores carta de naturalización; y aquellos que contraigan matrimonio con un mexicano y que establezcan su

domicilio dentro del país; están obligados a pagar impuestos por el simple mandato constitucional.

Es importante señalar que no obstante en la Constitución no se hace referencia alguna a los extranjeros, esta situación no los exime del pago de impuestos, pues cuando obtienen ingresos por fuentes de riquezas ubicados en nuestro país, o bien, cuando son propietarios de bienes ubicados en territorio nacional, cuyo derecho de propiedad está sujeto al pago, como en el impuesto predial; están obligados a pagar impuestos, ya que sería inaceptable que la obligación constitucional sólo fuera aplicable a los mexicanos.

Objeto.

Ernesto Flores Zavala¹²⁶ señala que el "objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal."

Fleiner¹²⁷ lo define como la circunstancia en razón de la cual ha lugar al pago del impuesto. Dicha circunstancia puede ser la percepción de utilidades, una herencia, intereses, la elaboración de determinados productos, la realización de un acto, la celebración de un contrato, etc. Sin embargo, es frecuente que se considere como objeto del impuesto la cosa o acto a que está ligado el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo.

Por otra parte Sergio Francisco de la Garza¹²⁸, considera al objeto del impuesto como "la manifestación de la realidad económica sometida a la imposición: la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios."

Para algunos autores como Sáinz de Bujanda¹²⁹ denominan al objeto como la materia imponible y la consideran como el elemento económico sobre el cual está establecido el impuesto; en el cual toma su fuente directa o indirectamente y que puede ser un bien, un producto, servicio, renta o un capital.

¹²⁶ Ernesto Flores Zavala, *op. cit.* p. 115.

¹²⁷ *Ibidem.*

¹²⁸ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p. 417.

¹²⁹ *Ibidem.*

Así el objeto del impuesto, constituye el aspecto material del hecho imponible, es decir, se refiere a la materia que se está gravando, la cual puede ser de diversa naturaleza, como un bien (un inmueble en el caso del Impuesto Predial); productos (tabacos labrados en el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios); servicios (como en el impuesto a los seguros); la renta (como en el Impuesto Sobre la Renta); el capital (como en el Impuesto sucesorio o de tenencia de vehículos).

Base.

Para Ernesto Flores Zavala¹³⁰ la base del impuesto es "la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos."

Desde el aspecto jurídico, la base imponible es un atributo del aspecto material del presupuesto o hecho imponible, la cual se mide de algún modo: peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie, grueso o cualquier otro atributo de tamaño o magnitud mensurables del propio aspecto material del presupuesto. La base imponible, tiene una importancia nuclear, ya que la obligación de tributar tiene por objeto siempre el pago de una suma de dinero, que solamente puede ser fijada con referencia a una magnitud prevista en la Ley e implícito en el hecho generador, o con ella relacionada. En consecuencia la base imponible o gravable, es en esencia, el valor económico, monto o medida sobre la cual se aplicará la contribución.

Tasa o Tarifa.

Es el elemento esencial y definitivo para conocer la cantidad en dinero a pagar por la contribución de que se trate; para ello, a la base imponible, se le debe aplicar un elemento exterior al hecho generador, que sea el tipo impositivo o la alícuota, esto es, la tasa o tarifa.

Ese valor económico que se aplicará a la base, puede ser de dos formas; ad valorem, cuando se determina en porcentajes, como sucede en el Impuesto al Valor Agregado, en donde se indica que el impuesto se calculará aplicando a los valores que señala la Ley

¹³⁰ Ernesto Flores Zavala, *op. cit.* p. 115.

relativa la tasa de 15%; o a través de valores específicos como en el Impuesto Predial ya que en ocasiones su tasa se establece en cuota fija, la cual esta determinada en pesos.

Por otra parte, es importante señalar que toda ley que contenga un tributo, necesariamente debe contemplar los elementos estudiados, ello para respetar el principio de legalidad tributaria, ya que dicho principio no se cumple solamente con establecer el tributo en una ley formal y materialmente hablando, sino que además requiere que se precise con claridad todos y cada uno de los elementos señalados, lo anterior con el propósito de que las autoridades fiscales no tengan la posibilidad de realizar actos no establecidos en ley, que puedan constituirse en arbitrariedad, y entonces, sólo realicen estrictamente lo dispuesto en la norma tributaria, criterio que ha sido sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las Jurisprudencias que llevan por título: **“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.”** e **“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.”**

e) **Propósito.**

El propósito de los impuestos puede ser diverso, así la doctrina reconoce tres:

- ☛ El impuesto con fines fiscales. Cuyo único objetivo es producir ingresos al Erario;
- ☛ Impuestos con fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo. Son aquellos que además de buscar ingresos para el erario, buscan también fines sociales, económicos, etc., como lo es el Impuesto Sobre la Renta, ya que además de pretender la obtención de recursos a favor de la federación, busca una distribución equitativa de la riqueza; e
- ☛ Impuestos con fines extrafiscales. Los cuales sólo tienen un objetivo social, pero que por su propia naturaleza, no pueden producir ingresos al erario.

Respecto de los impuestos con fines fiscales y al mismo tiempo extrafiscales, es importante señalar que no resultan contrarios al artículo 31 fracción IV de la Constitución; sin embargo, los que tienen un objetivo exclusivamente extrafiscal sí, pues no buscan sufragar los gastos públicos, sino más bien, su propósito es desalentar una actividad o que se

realice otra, sin que exista relación alguna con los gastos públicos, como ejemplo se encuentra el impuesto establecido por la Ley de Hacienda del Distrito Federal en 1941, en donde el hecho generador era la extracción de agua del subsuelo por medio de pozos artesanos, cuya finalidad fue el limitar lo más posible, la extracción de aguas del subsuelo del valle de México, más no aumentar los fondos de la hacienda pública.

IV. REQUISITOS CONSTITUCIONALES DEL IMPUESTO EN MÉXICO.

Cuando hablamos en apartados atrás de la potestad tributaria del estado, indicamos que dicha facultad, no puede dejar de tener límites, pues de lo contrario se dejaría abierta la puerta a la arbitrariedad y al abuso por parte de las autoridades fiscales, por tanto, éstas deben seguir y respetar puntualmente los lineamientos que la propia constitución y las leyes secundarias establecen, dichos lineamientos tienen su origen en el artículo 31, fracción IV de la constitución, y se conocen como principios constitucionales de la tributación, los cuales necesariamente deben contener los impuestos, para que se puedan considerar como constitucionalmente válidos y son:

a) Deben estar establecidos en una Ley.

Los impuestos deben establecerse por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo. Este requisito es lo que constituye el principio de legalidad tributaria, y es la más importante limitación a las facultades fiscales de la autoridad.

La necesidad de que los impuestos estén establecidos en ley, significa que el acto creador del gravamen deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución está encargado de la función legislativa, pues así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar; pero además implica que los elementos esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, o

para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular; sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del estado, y a la autoridad no quede otra cosa, sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Este principio impide que el Poder Ejecutivo establezca cargas fiscales no aprobados por el Poder Legislativo, que por estar integrado por representantes populares electos, puede proteger el patrimonio de sus representados, aprobando sólo aquellos gravámenes que se estimen indispensables para proveer el gasto público

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado este requisito a través de las tesis de jurisprudencia con los rubros siguientes:

“IMPUESTOS, PRINCIPIOS DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.”
“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE.”
“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.”

b) Deben ser Proporcionales y Equitativos.

Respecto de los conceptos proporcionalidad y equidad en materia tributaria, históricamente en la doctrina ha existido diversidad de criterios, ya que algunos autores han considerado que dichos términos son uno solo, sin embargo, actualmente se ha llegado a la conclusión que son conceptos diferentes.

Así tenemos que no obstante para Sergio Francisco de la Garza, la proporcionalidad y equidad, son sinónimos de justicia, deja entre ver que dichos conceptos son diferentes, al



respecto expresa: "Nosotros consideramos que la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 131 Constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos; sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse de forma proporcional."¹³¹

El citado Autor al hablar de capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago del impuesto, así como del trato a igual que se debe dar a los que se sitúen en igualdad de condiciones, se refiere en esencia a los principios de proporcionalidad y equidad que la doctrina moderna ha tomado y que se encuentran debidamente sustentados por la propia Suprema Corte de Justicia, al respecto es importante hacer el análisis de dichos conceptos.

Fernando A. Orrantia Arellano considera que de la interpretación literal de dichos elementos de los impuestos, se desprende que para que una ley que crea la carga fiscal sea proporcional, debe atender a la diversa capacidad de pago de los diversos contribuyentes sujetos a la obligación fiscal, y que dicha obligación fiscal debe ser cuantitativamente soportable por todos los contribuyentes a pesar de que sus patrimonios y sus ingresos son diferentes. La proporcionalidad radica entonces, en la cuantía del impuesto que cada contribuyente debe pagar, en relación con el valor de su patrimonio y en relación con su capacidad de pago. Ahora bien, también estima que para que una ley sea equitativa, debe cumplir con requisitos de naturaleza jurídica, conforme a los cuales se pretende que la carga fiscal sea justa. Si el impuesto no es general, porque no se aplica a todos los sujetos que se encuentren en el supuesto previsto por la ley, sería inequitativo, de la misma manera que si

¹³¹ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p. 272.



se establecieran excepciones que beneficiaran a algunos contribuyentes y a otros no, por lo que el impuesto no sería uniforme.¹³²

Así algunos autores han considerado que si la proporcionalidad radica en la cuantía del impuesto que cada contribuyente debe pagar, en relación con el valor de su patrimonio y con su capacidad de pago; los impuestos deben tener una tasa porcentual, de tal forma que el impuesto a pagarse, sea una parte proporcional del ingreso del sujeto pasivo, de su utilidad, de su rendimiento o de su patrimonio, y no una cantidad fija para todos los contribuyentes, que no atienda a la diversidad patrimonial y a los distintos ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por los diferentes sujetos. Lo importante, es que debe atenderse a la capacidad de pago del contribuyente, por ejemplo, si el pago de diez por ciento del ingreso total anual, para un contribuyente cuyo ingreso sea de cien mil pesos, deberá pagar diez mil pesos, mientras que quien obtenga un millón como ingreso deberá pagar cien mil pesos por el mismo impuesto, por tanto, existe proporcionalidad en el pago de una misma obligación tributaria, por dos sujetos con ingresos y patrimonios diferentes.

Otros autores señalan que si además de cuantificarse el impuesto por medio de una tasa porcentual, ésta es progresiva, en función al ingreso del sujeto pasivo, de tal manera que la tasa del impuesto sea menor al aplicarse a un contribuyente de ingresos inferiores a cierto límite, y una tasa mayor cuando el sujeto obligado tenga ingresos superiores al mismo límite, la proporcionalidad se manifiesta más apropiada a la diversidad de los distintos contribuyentes, haciendo cuantitativamente más justo al impuesto. Así por ejemplo, se debería obligar a pagar, el diez por ciento del ingreso anual no superior a cien mil pesos; un doce por ciento a quienes tengan un ingreso anual mayor de cien mil pesos pero no superior a doscientos mil pesos; un quince por ciento a quienes tengan un ingreso superior a doscientos mil pero no superior a trescientos mil pesos; y un veinte por ciento a quienes tengan un ingreso que exceda de trescientos mil pesos. Con este ejemplo se explica una forma de dar un tratamiento desigual a quienes tienen patrimonios e ingresos también desiguales y por consiguiente, capacidad de pago desigual.

¹³² Fernando A. Otrantía Arellano, *Las facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal*, Ed. Porrúa, México, 1998, p. 37.

Respecto de las consideraciones anteriores, encontramos el criterio vertido por nuestro Máximo Tribunal, a través de las tesis jurisprudenciales que llevan por rubro el siguiente;

**"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA."
"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. TARIFAS
PROGRESIVAS."
"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS."**

Para concluir, se puede afirmar que el concepto de proporcionalidad está vinculado estrechamente con la capacidad de pago de los contribuyentes, cuyos patrimonios son diferentes; mientras que los elementos relativos a la equidad, se refieren a consideraciones jurídicas que aunque aluden a la justicia del gravamen fiscal, no están relacionados con la cuantía u onerosidad del impuesto, sino a cualidades objetivamente determinables; que permiten apreciar si afecta o perjudica a algunos sujetos y no a otros, como la generalidad, la uniformidad y la abstracción de la ley que crea la obligación fiscal.

c) Su Producto debe destinarse al Gasto Público.

El último requisito que establece el artículo 31 fracción IV Constitucional, consiste en que el dinero obtenido por la aplicación del impuesto creado por la ley fiscal; se destine al gasto público, lo que se traduce en que la autoridad facultada para autorizar el gasto Federal, del Distrito Federal, Estado o Municipio, no puede desviar el dinero para realizar erogaciones que no sean normales y propias de la autoridad que debe realizar el gasto, en su función de Administración Pública.

Consecuentemente, el destino del dinero recaudado por el cobro del impuesto, debe estar previsto por la misma ley que lo crea, para que pueda cumplirse el requisito constitucional que obliga a destinarlo al gasto público, cuyo requisito está vinculado a la facultad a favor del Congreso de la Unión consignado en el artículo 73 fracción VII, conforme al cual el Congreso tiene facultad para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Para Gabino Fraga,¹³³ "por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado, de una necesidad colectiva, quedando por lo tanto, excluidos de su comprensión, los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual."

La propia Suprema Corte en el Apéndice al tomo LXXVI del Semanario Judicial de la Federación, Primera Parte, Volumen II, página 768, ha establecido que: Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado; si no aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos. Al establecer la fracción IV la obligación para contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal, Estado y Municipio en que reside, se esta refiriendo a que los impuestos de esas entidades se apliquen exclusivamente para ellas, por lo que, si una ley impusiera una contribución para una obra determinada de un municipio y extendiera su aplicación a toda la República indudablemente que contraría la Constitución, porque las obras de carácter municipal únicamente pueden cubrirse con los arbitrios municipales.

Contrariamente para Ernesto Flores Zavala, el gasto público significa todo aquello que es necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal. Por tanto considera que la definición de Gabino Fraga es errónea, ya que el Estado no realiza únicamente gastos encaminados a la satisfacción de las necesidades colectivas, pues hay gastos justificados que se requieren para la satisfacción de necesidades individuales, por ejemplo, una pensión o una indemnización a un particular por actos indebidos de los funcionarios.

El citado autor, también considera como equivocada la afirmación de que los impuestos de una entidad sólo deben cubrir los gastos de esa entidad, porque de ser así, sería inconstitucional el sistema de participaciones, lo cual no solo es aconsejable para evitar la doble imposición en territorio nacional, sino que además está expresamente establecido en el artículo 73 fracción XXIX de la Constitución. Así se considera que el texto constitucional en materia de participaciones, se debe interpretar en el sentido de que reconoce como sujetos activos a la Federación, al Distrito Federal, a los Estados y Municipios en que reside

¹³³ Gabino Fraga, según cita de Ernesto Flores Zavala, *op. cit.* p. 222.

el sujeto; que los Estados y Municipios no pueden gravar a los que no residen en ellos y que en general el rendimiento de los impuestos debe destinarse a cubrir los gastos que demanda el ejercicio de las atribuciones asignadas a dichas entidades públicas.

Estamos de acuerdo con el criterio de Ernesto Flores Zavala, el cual también es apoyado por Giuliani Fonrouge, quien señala: "de acuerdo con esta orientación, no es indispensable para caracterizar el gasto público que la erogación sea efectuada por organismos típicamente estatales- con o sin autonomía o autarquía administrativa- sino que también puede serlo por entidades de tipo privado o semiprivado, de las cuales se valga el Estado para el cumplimiento de sus nuevos fines de orden económico-social. La única condición admisible para distinguirlo del gasto privado, es que el ente privado esté dotado de facultad de mandar, de ordenar, de establecer obligaciones a los habitantes, y que habría recibido por delegación del Estado. Si bien es verdad que los gastos de tales organismos están sujetos a normas diferentes de las vigentes para las erogaciones tradicionales y que se insertan en el presupuesto general en forma especial (a veces sólo en el importe de sus déficits de explotación o en las contribuciones para su instalación o ampliación), cerráramos los ojos a la realidad si los excluyéramos de la categoría de gasto público. Así para este autor, el gasto público es toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos, económicos o sociales."¹³⁴

La Corte en diversas ejecutorias ha expresado que tiene carácter de gasto público "el determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observación de lo mandado por las mismas normas constitucionales" y que "el concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto de organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da cuando en el presupuesto de Egresos de la Nación está prescrita la partida." Dicho criterio se encuentra en la tesis de Jurisprudencia titulada: "**GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DE.**"

¹³⁴ Giuliani Fonrouge, según cita por Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p. 142.



Por su parte Valdéz Villamar en cita por Sergio Francisco de la Garza, considera que para que exista gasto público es necesario que:

a) La asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, o de los Estados o del Municipio; b) quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la Unión, de los Estados o del Municipio; y c) que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto.

Ahora bien, desde el punto de vista Constitucional, se puede decir que el gasto público consiste en toda erogación del Gobierno Federal, del Distrito Federal, de un Estado o de un Municipio, en cumplimiento de las disposiciones del Presupuesto de Egresos respectivo. Lo anterior considerando que el artículo 126 Constitucional dispone: "No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior". En consecuencia, tratándose de un impuesto federal, debe destinarse su producto, al pago de los gastos señalados en el Presupuesto de Egresos de la Federación aprobado por la Cámara de Diputados; por tanto, si el dinero recaudado por un ingreso fiscal se destina al pago de un gasto no incluido en el presupuesto de egresos, la ley fiscal respectiva será inconstitucional y los contribuyentes obligados al pago del mismo, estarían en posibilidades de impugnarlo vía Juicio de Amparo.

CAPITULO IV.
**EL IMPUESTO PREDIAL EN EL ESTADO DE MÉXICO. SU LEGALIDAD,
PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.**

I. COMPETENCIA TRIBUTARIA FEDERAL, ESTATAL Y MUNICIPAL.

Hemos señalado que la potestad tributaria, consiste en la facultad del estado para crear tributos, mientras que la competencia tributaria, se refiere a la posibilidad de recaudarlos; que la federación y los estados cuentan con ambas, pero los municipios sólo ejercen competencia tributaria. También hemos hablado de los órganos que pueden establecer impuestos, y los requisitos constitucionales que deben de cumplir dichos tributos para que sean válidos; por tanto, ahora señalaremos cuales pueden ser establecidos por la federación y las entidades federativas, empezando por una breve referencia histórica de la forma en que han evolucionado las contribuciones federales y locales.

a) Historia.

El 4 de agosto de 1824, en México se expidió la primera Ley de Clasificación de Rentas, ordenamiento a través del cual se pretendió clasificar los tributos que se debían cubrir; no obstante lo anterior, no se incorporó como principio en la Constitución de 4 de octubre de ese mismo año, ni en las Bases Orgánicas del 12 de junio de 1843, a pesar de ello, se expidieron el 17 de septiembre de 1846, 27 de abril de 1847 y 29 de mayo de 1853 diversas Leyes de Clasificación de Rentas.

En el Estatuto Orgánico provisional expedido por Ignacio Comonfort el 15 de mayo de 1856, se reconoció la existencia de las haciendas federal, local y municipal; su artículo 109 establecía: *"La propiedad raíz, la industria fabril y el comercio extranjero pagarán según las leyes y decretos del Gobierno General, un impuesto común y uniforme en toda la República y los gobernadores no podrán imponer mayores derechos sobre esas ramas"*; el artículo 112 estableció que por Ley Especial de Clasificación de Rentas se fijarían las que correspondieran al Gobierno General, a los Estados, Territorios y Municipalidades.

El proyecto de Constitución de 1856, en su artículo 120 estableció: "*Los Estados para formar su hacienda particular, sólo podrán establecer contribuciones directas. La Federación sólo podrá establecer impuestos indirectos.*"

Con la Ley de Clasificación de Rentas del 12 de septiembre de 1857, se clasificaron las contribuciones en: rentas, contribuciones y bienes generales, contribuciones y bienes de los estados, entre las que se encontraban: los derechos de importación, exportación, tonelaje, pilotaje y anclaje, faros y mejoras materiales, internación y amortización, 3% sobre oro y plata en pasta, los costos de ensaye, el real de minería, la mitad de los derechos de contrariego, la mitad del derecho de traslación de dominio, los derechos de importación al tabaco, los productos al expendio de papel sellado, los productos de la casa de moneda, exportación, venta o arrendamiento de salinas, terrenos baldíos, neveras y azufreras, derechos de pesca de perla, ballena, nutria, peaje en los caminos que iban de la capital de la República, a las de los Estados y puertos, correo, derecho de patentes y títulos de invención, impuestos a las fábricas, las rentas del Distrito Federal y Territorios de la Baja California, etc. Correspondía a los Estados la mitad del derecho de traslación del dominio, la mitad del derecho de contrarregistro, la contribución sobre la propiedad raíz, introducción de géneros, frutos y efectos nacionales, patentes sobre giros mercantiles, contribución sobre objetos de lujo, sobre profesiones y ejercicios lucrativos.

La federación y los estados tenían la posibilidad de establecer los impuestos que consideraran necesarios, lo cual significó una concurrencia impositiva, salvo respecto de los gravámenes relativos a la industria fabril, minera y comercio extranjero, ya que los estados no podían gravar estas ramas; además se les limitó para gravar las producciones de la industria de otros estados, con derechos más altos de los señalados a las producciones de la industria de su territorio.

La Ley de Clasificación de rentas del 30 de mayo de 1868, estableció en 17 fracciones las contribuciones y bienes de la Federación, sin que se establecieran las contribuciones y bienes de los estados; dicha enumeración no era limitativa, pues expresamente facultaba al Congreso de la Unión para que estableciera los gravámenes que considerara necesarios.

No obstante lo anterior, en la Constitución de 1857 ni en la de 1917, se realizó una diferenciación de los campos impositivos, sólo se agregó entre las prohibiciones para los estados la de emitir estampillas, reservando así a la federación el Impuesto del Timbre.

Con la reforma constitucional del 18 de enero de 1934, se modificó la fracción X del artículo 73, y otorgó al Congreso de la Unión, la facultad de legislar en materia de energía eléctrica y agregaba: *"en el rendimiento de los impuestos que el Congreso Federal establezca sobre energía eléctrica, en uso de sus facultades que en materia de legislación le concede esta fracción, participarán los Estados y los municipios, en la proporción que las autoridades federales y locales respectivas acuerden."* Mediante diversa reforma del 13 de octubre de 1942, se dejó insubsistente la de 1934 y modificó la fracción XXIX del artículo 73, concediendo facultades al Congreso de la Unión, para establecer contribuciones *"1. Sobre el comercio exterior. 2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27; 3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros. 4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación y 5. Especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación, y explotación forestal."* Además se estableció que los estados participarían en el rendimiento de tales contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determinara y que las legislaturas locales, fijarían el porcentaje de ingresos correspondiente a los municipios, por concepto del impuesto sobre energía eléctrica." Por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de febrero de 1949 se agregó la *"producción y consumo de cerveza."*

Finalmente mediante decreto de 13 de octubre de 1942, se adicionó la fracción IX del artículo 117 constitucional, que establece la prohibición a los Estados para: *"Gravar la producción, al acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o en cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice."*

Así durante la historia legislativa de México, se ha tratado de delimitar a los impuestos federales de los locales; sin embargo, actualmente no existe tal delimitación, toda vez que nuestra Constitución establece como regla general, la facultad coincidente de la

Federación y de los estados, para imponer cargas fiscales a los gobernados, tal y como se advierte de los siguientes preceptos constitucionales:

▀ Artículo 31, fracción IV. Contiene la obligación de los mexicanos, para contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estado o Municipio en que residan.

▀ Artículo 73, fracción VII. Establece como facultad del Congreso de la Unión, la de imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, pero no precisa las actividades o materias que puede gravar, ni indica si esta facultad elimina la de los estados para crear impuestos, lo cual permite establecer impuestos federales y locales que graven el mismo objeto, de ahí la coincidencia de facultades entre ambos niveles de gobierno.

▀ Artículo 124. Dispone que las facultades que no estén expresamente concedidas por la Constitución a la federación, se entienden reservadas a las entidades federativas, lo cual significa que en materia tributaria, las Legislaturas Locales no podrán establecer impuestos sobre aquéllas materias reservadas al Congreso de la Unión.

De lo anterior se puede decir que la obligación de pagar impuestos en el lugar de residencia, implica necesariamente la existencia de leyes federales y locales que establezcan impuestos federales, estatales y municipales, según corresponda.

b) Competencia Tributaria Exclusiva de la Federación.

De acuerdo con Fernando A. Orrantía,¹³⁵ al transcribir la Ejecutoria emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual resolvió el Juicio de Amparo en revisión N. 1371/95, se estará en presencia de competencias tributarias exclusivas de la Federación, en los siguientes supuestos:

▀ Cuando se le atribuye una materia en bloque, sin distinguir, las diversas facultades que puede asumir sobre la misma: por ejemplo, el artículo 131, primer párrafo, constitucional señala: "Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se

¹³⁵ Fernando A. Orrantía, *op. cit.*, p. 180.

importen y exporten... así como reglamentar en todo tiempo... la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos". De esta forma la Federación tiene facultad sobre todo tipo de mercancías que se importen o exporten, correspondiéndole todas las facultades relativas, sean de naturaleza legislativa, reglamentaria o ejecutiva.

➤ Cuando sólo se le atribuyen facultades sobre determinada materia; por ejemplo, gasolina, energía eléctrica, etc.; pudiendo detentar la Federación respecto de dichas materias, competencias exclusivas de legislación, reglamentación y gestión.

➤ Cuando se atribuye a la Federación un determinado tipo de potestades sobre una materia; como legislar sobre la misma, por ejemplo, cuando en la fracción X del artículo 73 constitucional habla de que el Congreso de la Unión tiene facultad para legislar en toda la República sobre comercio. En estos casos, la Federación poseerá la competencia exclusiva de la legislación sobre la materia en cuestión.

Fuera de estos tres supuestos, continúa expresando el citado Autor, no estaremos en presencia de facultades exclusivas de la Federación, sino de otro tipo de facultades, las cuales pueden ser:

↔ Facultades Explícitas. Son las previstas en la enumeración que limitativamente establece la Constitución con absoluta claridad;

↔ Facultades Implícitas. Son las que deben utilizarse para poder ejercer las facultades explícitas, esto es, son los medios de valor instrumental necesarios para ejercer las facultades explícitas, siendo así, la razón de la existencia de la fracción XXX del artículo 73 Constitucional, la cual otorga al Congreso de la Unión facultad para expedir las leyes necesarias, a objeto de hacer efectivas todas sus facultades y las de los poderes de la unión;

↔ Facultades Coincidentes. Son aquellas que pueden ser ejercidas simultáneamente tanto por la Federación como por los Estados, versando sobre el mismo contenido o ámbito material; de ellas dan cuenta los artículos 31 fracción IV y 73 fracción VII, pero entendiéndose que son facultades coincidentes porque se refieren al sostenimiento del gasto

público y a la materia tributaria, respecto del ámbito de atribuciones de entidades federadas y federación;

☛ **Facultades Coexistentes.** Son aquellas que versando sobre la misma materia, su contenido ha sido dividido para su ejercicio entre la federación y los estados, delimitando el ámbito material de acción de cada autoridad, así por ejemplo, si conforme a la fracción XVI del artículo 73 constitucional, la federación queda facultada para legislar sobre salubridad general, los estados quedan facultados para legislar sobre salubridad local; y

☛ **Facultades Concurrentes.** Suponen el ejercicio por parte de los estados, de facultades otorgadas a la federación, siempre que no constituyan facultad exclusiva o no estén prohibidas a las entidades, y que no hayan sido ejercidas por la federación; se trata de facultades sucesivas y supletorias y en caso de que la federación la ejerza, la actividad estatal queda abrogada por virtud de ese ejercicio. Dentro del ámbito constitucional mexicano, no existen estas facultades, pues si bien, algunos preceptos, como la fracción XXIX-C del artículo 73, hablan de concurrencia del gobierno federal, de los estados y los municipios, más bien se refiere a facultades coincidentes, al establecer que éstas se ejercerán en el ámbito de atribuciones de los distintos niveles de gobierno.

☑ Facultades Expresas en favor de la Federación.

☛ El congreso federal cuanta con un poder tributario ilimitado, ya que tiene facultad para imponer las contribuciones que sean necesarias a cubrir el presupuesto de egresos federal (Artículo 73, Fracción VII constitucional). Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que "es inexacto que la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional limite a la VII del mismo precepto que faculta al Congreso a imponer contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto. No puede considerarse como lo es la enunciada en la referida fracción XXIX del artículo 73, como una limitación al Congreso de la Unión para establecer los impuestos aún federales que sean indispensables para cubrir el gasto público..."¹³⁶

¹³⁶ Criterio derivado del Amparo en Revisión 8420/63 promovido por Planta Almacenadora de Gas y Hogar Sonora, S.A. publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Época, Vol. XXVI, Iª parte p.35, según cita por Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p.226.

El artículo 73, fracción XXIX establece en favor del Congreso de la Unión, poderes exclusivos de tributación en las siguientes materias:

☛ **Comercio exterior.** En cuanto a las contribuciones que puede establecer sobre importación y exportación de bienes y servicios o por el tránsito de personas y cosas que atraviesen el territorio nacional, incluyéndose sus medios de transporte, así como el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste;

☛ **Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 constitucional.** Se refiere a tributos sobre bienes del dominio directo de la nación, y de todos los recursos naturales. Por tanto, las aguas nacionales, hidrocarburos, minerales, combustibles nucleares, entre otros recursos naturales, sólo pueden ser gravados por la federación toda vez que son propiedad de la nación y no de los estados;

☛ **Instituciones de crédito y sociedades de seguros.** Sólo la federación puede gravar las materias de banca y crédito; instituciones de seguros; instituciones de fianzas, de ahorro y fideicomisos;

☛ **Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación.** Así sólo la federación puede instituir gravámenes sobre la radio, televisión, cinematografía, correos, telégrafos, radiotelegrafía, comunicación vía satélite, ferrocarriles, transporte aéreo, transporte marítimo, transporte público federal terrestre, entre otros. Al respecto el artículo 7º de la Ley de Vías Generales de Comunicación dispone: "*Las vías generales de comunicación, los servicios públicos que en ellas se establezcan, los capitales y los empleados en ellos, las acciones, bonos y obligaciones emitidos por las empresas, no podrán ser objeto de contribuciones de los Estados, Departamento del Distrito Federal, Territorios Federales o Municipios.*"; e

☛ **Impuestos Especiales.** Sobre producción y consumo de: Energía eléctrica; tabacos labrados; gasolina y productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos;

aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal; y cerveza. (artículo 73 constitucional, fracción XXIX-A)

Del artículo 73 fracción X, se desprende que sobre las materias que en él se enlistan, la única con posibilidad para establecer gravámenes es la federación, tales materias son: hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para expedir leyes del trabajo reglamentarias al artículo 123 constitucional. Estas materias han representado serios conflictos respecto de si los Estados pueden gravarlas o no, básicamente lo relativo al comercio y los juegos con apuestas y sorteos, pues la Suprema Corte de Justicia a través del criterio que ha venido sosteniendo por años, ha permitido que las Legislaturas Locales de los Estados graven dichas materias, de lo contrario, implicaría quitar a los Estados importantes fuentes de recaudación, sobre todo en lo relativo al comercio.

Facultades derivadas de la prohibición a los Estados.

El poder fiscal de la federación, también se deriva de prohibiciones a los estados, tal y como se desprende del artículo 117 constitucional, el cual dispone: "*Los Estados no pueden, en ningún caso: ... III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas o papel sellado; IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio; V. Prohibir ni gravar, directamente ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera; VI. Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía; VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.*"

e) Competencia Tributaria de las Entidades Federativas.

El fundamento Constitucional del poder tributario de las entidades federativas, reside básicamente en los artículos 31, fracción IV y 124; sin embargo, en materia tributaria, no existe un poder reservado a los estados, aún y cuando constitucionalmente sucede lo contrario tratándose de la federación. Algunos autores consideran que la constitución establece un sistema de concurrencia (facultades coincidentes), entre la federación y los estados, con excepción de algunas materias reservadas a la federación y algunas otras prohibiciones a los estados.

También se considera que en la autonomía o soberanía de los estados es donde radica el fundamento de su poder tributario, ya que universalmente se ha reconocido que la soberanía implica el poder de tributación y que la falta de dicho poder significa ausencia de soberanía, aunado a lo anterior el artículo 117 constitucional en sus fracciones de la III a la VIII, se desprende que los Estados tienen un poder inherente y original de tributación, el cual ha tenido la constitución que restringir en algunas materias.

Un claro ejemplo de la coincidencia entre el poder tributario federal y estatal, lo encontramos en materia de tributación sobre percepciones de los trabajadores y empleados, lo cual ha sido resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la siguiente forma: "El impuesto sobre la remuneración al trabajo personal establecido por el Estado de Jalisco no invade facultades exclusivas del Congreso de la Unión, porque es materia impositiva concurrente de los Estados y de la Federación"¹³⁷

En el mismo sentido nuestro máximo tribunal ha expresado: "dentro del marco de nuestro sistema jurídico constitucional ha de entenderse que las autoridades legislativas de los Estados legislan dentro del ámbito de su jurisdicción para todos aquellos sujetos y objetos que quedan comprendidos en ésta, sin que para la no aplicación de sus preceptos a las personas y cosas que estén sometidas a un régimen especial federal se haga necesaria la exención expresa correspondiente en un precepto concreto de cada ley local."¹³⁸

¹³⁷ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Vol. 53, 1º parte, p.845.

¹³⁸ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Vol. 66, 1º parte, p. 59.

Considerando la obligación de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos de la federación y de la entidad local en que residan, y la existencia de facultades tributarias coincidentes, es posible que se establezcan dos contribuciones similares en cuanto a sus elementos esenciales, pero una de carácter federal y otra local, y ambas deben ser cubiertas por el contribuyente obligado, sin poder argumentar la existencia de una doble imposición o que tal situación es inconstitucional; al menos que la ley local grave materias reservadas a la federación o de las que tienen prohibido regular.

¶ Delegación de Facultades Exclusivas de la Federación a los Estados.

Otro tema que ha sido ampliamente debatido, es el que se refiere a la posibilidad de que la federación delegue en favor de las entidades federativas sus facultades tributarias exclusivas, cuestión en la que la doctrina no se ha puesto de acuerdo, pues mientras algunos autores consideran que tal situación es posible, otros consideran que fuera de los supuestos que establece la constitución, la federación no puede autorizar a los estados el cobro de impuestos que tienen prohibido por mandato constitucional.

Al respecto, consideramos que si bien es cierto en ocasiones, a través de leyes secundarias se ha autorizado a los estados que participen del producto de gravámenes exclusivos de la federación; ello no significa que se les faculte para establecerlos, lo cual evidentemente sería anticonstitucional, ya que una ley secundaria no puede otorgar facultades a los estados para gravar materias federales exclusivas, tal posibilidad debe estar debidamente plasmada en nuestra carta magna.

¶ Limitaciones Tributarias determinadas por la Federación.

Así como la federación a través de una ley secundaria, no puede delegar facultades tributarias en favor de los estados, tampoco le es posible imponer limitaciones a su poder fiscal constitucional. Flores Zavala sostiene: "que la Federación no puede, sin violar la soberanía de los Estados, prohibirles el establecimiento de determinados impuestos, sólo la Constitución puede establecer tales limitaciones, pero en aquellos campos que han quedado fuera de las prohibiciones constitucionales, los Estados pueden libremente establecer los

impuestos que estimen necesarios sin que ley federal alguna pueda establecer cortapisas o limitaciones."¹³⁹

Sin embargo, en la realidad existen leyes federales ordinarias que establecen prohibiciones a los estados, para que no establezcan tributos a cargo de los organismos descentralizados, empresas de participación estatal o fideicomisos constituidos por el Gobierno Federal; dichas prohibiciones, toman forma de exenciones a favor de tales entes, lo cual ha ocasionado a que las contribuciones recaudadas por los estados o municipios se vean disminuidas considerablemente.

☒ Limitaciones Constitucionales a la Potestad tributaria Local.

Sergio Francisco de la Garza considera que existen dos tipos de limitaciones:

☛ **De carácter negativo.** Representadas por aquellas facultades que exclusivamente confiere la Constitución a la Federación a través la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional; y

☛ **De carácter positivo.** Contenidas en el artículo 115 Constitucional, ya que permite a los estados ejercer poder tributario sobre la materia inmobiliaria, pero dicho ejercicio debe destinarse exclusivamente en favor de los municipios. También encontramos las limitaciones y prohibiciones contenidas en el artículo 117 Constitucional en sus fracciones de la III a la VII.

☒ Facultades que requieren Autorización del Congreso de la Unión.

No obstante que la constitución ha otorgado en favor de los estados ciertas facultades, algunas se encuentran limitadas a lo que disponga el Congreso de la Unión, entre las cuales tenemos:

☛ La fracción I de artículo 118 constitucional dispone que los estados no pueden, sin el consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje, u otro alguno en puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o

¹³⁹ Ernesto Flores Zavala, *op. cit.*, p. 306.

exportaciones. Sin embargo, tal disposición en lo relativo a los impuestos de importación y exportación contradice lo dispuesto en la fracción XXIX inciso 1º, del artículo 73 Constitucional, pues éste concede facultades exclusivas al Congreso de la Unión para establecer contribuciones "sobre el Comercio Exterior"; así como el primer párrafo del artículo 131 que dispone: "Es facultad privativa de la Federación, gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional."; y

La fracción IX del artículo 117 Constitucional, interpretada a contrario sensu, contiene facultades en favor de las legislaturas locales para gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, con la limitación de que para ello, debe procederse en la forma y de acuerdo con las cuotas máximas que el Congreso de la Unión autorice. Al respecto la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en su artículo 28, último párrafo dispone: "Los Estados que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán gravar la producción, acopio o venta de tabaco en rama con impuestos locales o municipales, que en conjunto no excederán de un peso cincuenta y cinco centavos por Kilo, que sólo podrán decretar las entidades en que aquél se cultive."

d) Competencia Tributaria Municipal.

Toda vez que en México los Municipios carecen de potestad tributaria, quedan sujetos a los impuestos que la Legislatura Local determina en su favor, y sobre ellos podrán ejercitar su competencia tributaria. No obstante lo anterior, por mandato constitucional, existen materias que son de recaudación exclusiva de los municipios, así tenemos que la fracción IV, inciso c) del artículo 115 Constitucional, establece que la materia inmobiliaria en todos sus aspectos es exclusiva de los municipios, de lo anterior deviene que si bien es cierto los municipios no puede imponer impuestos en dicha materia, si es el único facultado para recaudarlo y aprovecharlo.

Es importante señalar que de la materia inmobiliaria, se pueden crear diversos gravámenes, pues de la misma se desprenden los siguientes hechos imponibles: **a)** La propiedad (o sus desmembramientos; nuda propiedad, y usufructo); **b)** Posesión; **c)** Fraccionamiento; **d)** División; **e)** Consolidación; **f)** Translación o transmisión de dominio; **g)**

La mejora; y h) El cambio de valores de los inmuebles, que da lugar al impuesto de plusvalía.

Por otra parte, la fracción IV del artículo 115 constitucional, también dispone que las leyes federales (ordinarias) no limitarán la facultad de los estados (o sea su poder tributario) para establecer las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, no concederán exenciones en relación con las mismas, con excepción de aquellas relativas a bienes del dominio público de la federación, de los estados o de los municipios.

Para Sergio Francisco de la Garza, existen otros impuestos estrictamente municipales y que deben definirse claramente como tales, sin que quede al arbitrio de la legislatura local el concederlos o retirarlos como fuentes de recursos municipales, tales tributos son:

- ↪ Impuesto de espectáculos y diversiones públicas;
- ↪ Impuesto sobre sacrificio de ganado;
- ↪ Impuesto sobre anuncios, bardas y banquetas; y
- ↪ Impuestos sobre actividades de enajenación, concesión de uso o goce y prestación de servicios que no estén gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Como ejemplo de los impuestos que puede cobrar un municipio, señalamos los establecidos en la Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México para el Ejercicio Fiscal de 2002, los cuales son:

- ↪ Impuesto Predial;
- ↪ Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles y otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles;
- ↪ Impuesto sobre Fraccionamientos;
- ↪ Impuesto sobre Anuncios Publicitarios;
- ↪ Impuesto sobre Diversiones, Juegos y Espectáculos Públicos; e
- ↪ Impuesto sobre la Prestación de Servicios de Hospedaje.

Por último, en materia de competencia tributaria entre federación, estados y municipios, se pueden concluir:

► Constitucionalmente las facultades de la federación y de los estados, para establecer impuestos para cubrir sus respectivos presupuestos son coincidentes, con las excepciones que la propia constitución establece;

► Hay impuestos exclusivos de la federación, siendo la constitución quien los determina en tres formas:

- ◄ Expresamente enumerando los impuestos respectivos. (Art 73 fracción XXIX);
- ◄ Concediendo facultad exclusiva para legislar sobre determinada materia, dentro de la que se incluye la facultad de imponer gravámenes. (Art. 73 fracción X); y
- ◄ Prohibiendo a los estados ciertas formas de procurarse recursos. (Art. 117 fracción III).

► Hay impuestos que los estados pueden establecer sólo con autorización del Congreso de la Unión. (Art. 118 fracción I);

► La federación no puede facultar a los estados para establecer impuestos sobre materias que la constitución ha reservado exclusivamente a la federación; y

► La federación no puede prohibir a los estados el establecimiento de aquellos impuestos sobre materias que la constitución no ha establecido limitación alguna.

II. **LA COORDINACIÓN FISCAL:**

Como consecuencia de las facultades coincidentes en materia tributaria entre federación y entidades federativas, se han dado durante la historia moderna de México, un sin número de problemas, los cuales han concluido en excesivas cargas tributarias para los gobernados, derivado del fenómeno de la doble tributación; así como conflictos competenciales entre dichos niveles de gobierno, por la recaudación y administración de los tributos que les corresponde a cada uno de ellos. En busca de resolver dicha situación se

creo el Sistema de Coordinación Fiscal, el cual ha eliminado muchos problemas y traído beneficios

a) Historia.

La coincidencia de facultades impositivas entre el gobierno federal y las entidades federativas se presentó en las constituciones federales de 1824 y 1857, ya que en ellas no se delimitó de forma precisa los campos de imposición de tales niveles de gobierno. Dicho problema se trató de resolver a través de la emisión de diversas leyes de "clasificación de rentas", en las cuales se reservaba a la federación ciertas contribuciones, quedando los estados facultados para establecer todos aquellos impuestos no reservados expresamente a aquélla, sin embargo, con tales leyes no se aportaron soluciones de fondo, independientemente de que no podían tener validez, en virtud de que si la propia constitución no delimitaba de forma precisa las facultades tributarias de la federación y de los estados, tampoco lo podían hacer las leyes ordinarias federales.

La Constitución de 1917, continuó con el mismo principio que sus antecesoras, adoptando un sistema amplio de concurrencia de poderes impositivos, salvo en el caso de impuestos a la exportación e importación, los cuales fueron reservados exclusivamente a la Federación y respecto de ciertas prohibiciones al poder tributario de los estados.

Con el propósito de encontrar soluciones adecuadas a la coincidencia de facultades tributarias, fueron convocadas diversas Convenciones Nacionales Fiscales, a las que asistieran los responsables de las finanzas de los estados y del gobierno federal; la primera y segunda convención se llevaron a cabo en 1925 y 1933, respectivamente, pero sus propuestas no fueron aceptadas, aunque posteriormente sus criterios fueron considerados en la reforma Constitucional de 1942.

En 1942 con la reforma Constitucional a los artículos 73 fracción XXIX y 17 fracciones VII y IX, se inició una nueva política de distribución de ingresos entre la federación y los estados, pues se dispuso que éstos deberían participar en el rendimiento de los impuestos especiales federales, como eran los de energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina, cerillos y fósforos, aguamiel y explotación forestal.

La tercera convención nacional fiscal se realizó en 1947, en la cual sin abandonar la idea de delimitación de poderes tributarios, recomendó el establecimiento de un sistema que permitiera el aprovechamiento coordinado entre federación y estados, de las principales fuentes tributarias, así como la colaboración entre sus diversas autoridades para reducir gastos de administración y de control de ingresos. De dicha convención, surgió en 1948 la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, la cual estableció una tasa federal del 1.8% y otra tasa de 1.2% para los estados que aceptaran el sistema de coordinación y derogaran sus impuestos locales al comercio y a la industria, además preveía la administración del impuesto por parte de la federación o de los estados según se conviniera. Lo anterior es sobresaliente si se considera que en esos años, varias entidades federativas, si es que no todas, gravaban en sus territorios al comercio y a la industria y con la Ley de Ingresos Mercantiles se buscó establecer un impuesto único que gravara dichas actividades, ofreciendo la federación, participar las utilidades del mismo con los Estados a efecto de que éstos se convencieran en dejar de gravar tales actos, comenzando con el establecimiento de una tasa preferencial.

Con el propósito de estimular la coordinación, el gobierno federal ofreció aumentar en un 10% su participación a los estados que se coordinaran, respecto de otros impuestos federales. A pesar de lo anterior sólo se coordinaron en una primera etapa 15 estados, pero los más importantes desde el punto de vista de su recaudación, seguan sin coordinarse en el año de 1970, año en que dichos estados no coordinados representaban el 74% de la recaudación total y el resto se obtenía de los 15 coordinados.

En 1971 con la coordinación del Estado de Chihuahua se empezó una nueva etapa, ya que por primera vez se delegaron facultades amplias en materia de administración, incluyendo auditoría y determinación de créditos fiscales. Para 1972 sólo faltaban de coordinarse 11 estados, entre ellos los principales productores, como Nuevo León, México, Jalisco y Veracruz, algunos con características especiales por su situación fronteriza como Sonora, Baja California y Coahuila, y estados de escaso desarrollo económico como Oaxaca y Chiapas.

La Ley de Ingresos Mercantiles fue reformada en 1970, y con ello se aumentó la tasa la cual sería de aplicación general en toda la República, se incrementó al 40% la participación a los estados siempre y cuando se coordinaran, además el gravamen se causaría coordinándose o no las entidades, lo cual ocasionó una situación penosa a los fiscos de los estados, y como consecuencia se logró la coordinación de todos en los primeros meses de 1971, pues de otro modo los causantes sufrían el impacto del impuesto pues se duplicaba y los estados no percibían ningún beneficio.

En 1973 se reformó nuevamente la Ley de Ingresos Mercantiles, elevando la tasa de 3% al 4% y aumentó la participación a los estados, pasando de 40% al 45% y la participación mínima de los municipios se incrementó del 15% a un 20% en la participación estatal; y se estableció una sola tasa federal para toda la República. Esa característica de la tasa, el aumento de la cooperación de los estados y la disposición de la federación para delegar facultades en materia de administración, influyó determinadamente para que todos los estados se coordinaran.

Posteriormente se convino la coordinación en materia del Impuesto Global de las Empresas (causantes menores), condicionando a los estados a no mantener en vigor los impuestos locales y municipales que se establecieran en el convenio respectivo, a cambio de ello se otorgó a las entidades una participación del 45% del rendimiento de los gravámenes recaudados en la localidad correspondiente, y la administración de los mismos. Además, se encargó a los estados la recaudación de los impuestos sobre productos del trabajo: de 1% sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal, que retenían o causaban dichos causantes menores y por esto las entidades recibían un 4% de la recaudación, lo cual se consideraba suficiente para soportar su costo. También se progresó en la coordinación relativa a los impuestos sobre producción de aguardiente y embasamiento de bebidas alcohólicas, vidrio, alfombras, artículos electrónicos, refrescos, cemento y tenencia de automóviles. Se extendió la vigilancia a causantes mayores, a través del establecimiento de convenios de fiscalización conjunto entre autoridades federales y estatales, además se estableció coordinación de información y procesamiento de datos, así como del registro de causantes y un gran intercambio de sistemas administrativos.

El 22 de diciembre de 1978 el Congreso Federal aprobó una nueva Ley de Coordinación Fiscal, la cual sustituyó a la del 22 de diciembre de 1953. La nueva Ley tuvo como propósito la coordinación del sistema fiscal de la federación con los estados, municipios y distrito federal; el establecimiento de las participaciones que correspondan a sus haciendas públicas en los ingresos federales; la distribución entre ellos de dichas participaciones; la fijación de reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; la constitución de organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

De esta forma surgió el procedimiento de participaciones en impuestos, lo cual ha sido uno de los principales alivios para los problemas derivados de la concurrencia impositiva.

b) El Sistema de Coordinación Fiscal.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se creó a través de Ley en 1978, el cual ya no otorga participaciones respecto de ciertos impuestos federales, sino que ahora se determina en función del total de los impuestos federales, incluyendo aquellos que tradicionalmente se consideraron de recaudación exclusiva de la federación, como los relativos a las importaciones y exportaciones.

El Sistema Nacional de Coordinación fue el resultado del diálogo entre autoridades hacendarías federales y estatales, en donde se tienen la opción de adherirse a él o no. Si los estados optan por no adherirse al Sistema de Coordinación, pueden establecer libremente los impuestos que estimen convenientes, con excepción de los establecidos en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, en relación con las cuales pueden seguir recibiendo las participaciones señaladas en las leyes federales; sin embargo, es un hecho que a los estados les conviene más adherirse por la cantidad de recursos que reciben.

¶ Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

La adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, se realiza a través de un convenio celebrado entre entidad federativa y federación, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual debe ser autorizado por la legislatura local, ello debido a

que el estado adherente deberá abstenerse de ejercitar sus facultades impositivas. A raíz de la adhesión, el estado debe derogar, dejar en suspensión o no establecer ciertos impuestos o derechos estatales o municipales, este tipo de limitaciones están ya contenidas en la legislación federal, así por ejemplo en la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece que, los Estados que se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no mantendrán impuestos locales o municipales sobre: los actos o actividades por los que deba pagar el Impuesto al Valor Agregado.

La adhesión debe llevarse integralmente y no con relación a algunos ingresos federales; el convenio debe ser publicado el Diario Oficial de la Federación y en el Periódico Oficial de la Entidad; pueden incluir en su contenido, la administración de ingresos federales, funciones de registro de causantes, recaudación, fiscalización y administración, las cuales serán ejercidas por las autoridades fiscales de las entidades, en los términos y modalidades que señalen los propios convenios, de esta forma, las autoridades locales, en el ejercicio de las facultades otorgadas por la federación a través de convenios, serán consideradas como federales.

2. Transgresiones a los Convenios de Coordinación.

Si una entidad federativa no cumple con el convenio de coordinación que suscribió, establece impuestos exclusivos de la federación, o derechos contrarios a lo establecido en la Ley de Coordinación Fiscal, es causa para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, previa audiencia de la entidad y considerando el dictamen de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, disminuya la participación de la entidad en una cantidad equivalente al monto estimado de la recaudación que la misma obtenga o del estímulo fiscal que se otorgue, en contravención a dichas disposiciones. En materia de derechos, la transgresión implica dejar sin efectos la coordinación.

Una vez emitida la resolución por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ésta la comunica a la entidad de que se trate, señalando la violación que la motive, para cuya corrección cuenta la entidad con un plazo mínimo de tres meses, si no se efectúa la corrección, la Secretaría de Hacienda declarará que deja de estar adherida al Sistema de Coordinación, publicándose tal situación en el Diario Oficial de la Federación.

El Estado inconforme con la declaratoria puede ocurrir ante al Suprema Corte de Justicia de la Nación conforme al artículo 105 Constitucional, demandando la anulación de la declaratoria.

☑ Participaciones en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

☛ Participaciones a favor de las entidades federativas.

Para la participación de los recursos, se cuenta con un Fondo General de Participaciones, el cual se integra con el 20% de la recaudación federal participable, la cual obtiene la federación por todos los impuestos y por derechos sobre extracción de petróleo y minería. Dicho fondo se distribuye de la siguiente forma:

- I. El 45.17%, se participa en proporción directa al número de habitantes que tenga cada entidad en el ejercicio de que se trate. El número de habitantes se toma de la última información oficial que da a conocer el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, al iniciarse cada ejercicio;
- II. Otro 45.17% se distribuye a través de un coeficiente de participación por entidad, para el año en que se efectúa el cálculo;
- III. El 9.66% restante, se distribuye en proporción inversa a las participaciones por habitante que tenga cada entidad, eso significa que las entidades que contribuyan con menos participaciones al fondo general en el ejercicio que se trate, recibirán más participaciones derivadas de este 9.66%.

El fondo general participable, se aumenta en un 1% en el ejercicio que corresponda, cuando entidades federativas y municipios se coordinen en materia de derechos y el porcentaje citado, se redistribuye sólo entre dichas entidades. Asimismo el fondo se incrementará con el porciento que representen en la recaudación federal participable, los ingresos en un ejercicio de las contribuciones locales o municipales que las entidades convengan con la Secretaría de Hacienda, en derogar o dejar en suspenso.

Adicionalmente, las entidades participarán en los accesorios de las contribuciones que forman parte de la recaudación federal participable, y que se señalen en los convenios respectivos; así como en los productos que la federación obtenga, derivados de bienes o bosques ubicados en el territorio de cada entidad, ésta recibirá el 50% de su monto, cuando provenga de venta o arrendamiento de terrenos nacionales o de la explotación de los mismos, así como de bosques nacionales.

Por otra parte, las entidades adheridas a Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y que hubieran celebrado con la federación convenios de colaboración administrativa en materia del Impuesto Federal sobre Tenencia o Uso de Vehículos e Impuesto Sobre Adquisición de Automóviles Nuevos, donde se estipule la obligación de llevar un registro estatal vehicular, recibirán el 100% de la recaudación que se obtenga por concepto de estos impuestos, de los que corresponderá cuando menos el 20% a los municipios, y se distribuirán entre ellos en la forma que determine la legislatura respectiva.

Las entidades participaran de la recaudación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios de la forma siguiente:

- I. El 20% de la recaudación, tratándose de cerveza, bebidas alcohólicas y fermentadas; y
- II. El 8% tratándose de la recaudación sobre tabacos labrados.

■ **Participaciones a favor de los municipios.**

Los municipios participan de la recaudación federal, en la siguiente forma:

- I. Los municipios fronterizos o ubicados en los litorales, por los que salen o entran al país bienes de importación o exportación, en los cuales hayan convenios de vigilancia y control de introducción ilegal de mercancías; participan del .136%. Pueden participar del 3.17% del derecho adicional sobre extracción de petróleo, siempre y cuando éste salga del país por dichos municipios. Las cantidades derivadas de estos conceptos son pagadas directamente a los municipios;

II. Existe una reserva de contingencia, la cual es del 0.25% de la recaudación federal participable de cada ejercicio, el 90% se distribuye de forma mensual y el 10% se entrega al cierre del ejercicio, su fin es apoyar a las entidades cuya participación total en los Fondos General y de Fomento Municipal, no alcanza el crecimiento experimentado por la recaudación federal participable al año;

III. Todos los municipios participan del 1% de la recaudación federal participable, el cual está destinado a incrementar el Fondo de Fomento Municipal;

IV. Participan del 80% al igual que el Distrito Federal, de la recaudación que se obtenga de los pequeños contribuyentes, y que sean como resultado de actos de verificación por parte de las autoridades municipales.

El Fondo General de Participaciones se determina por cada ejercicio fiscal de la federación, ésta de forma provisional hace un cálculo mensual considerando la recaudación federal participable obtenida en el mes inmediato anterior. Las entidades dentro del mismo mes del año en que se realice el cálculo mencionado, deben recibir las cantidades que les correspondan en concepto de anticipos, cada cuatro meses la federación debe realizar un ajuste de las participaciones, efectuando el cálculo sobre la recaudación obtenida en ese periodo, las diferencias resultantes deben ser liquidadas dentro de los dos meses siguientes. A más tardar dentro de los cinco meses siguientes al cierre de cada ejercicio fiscal, la Federación determinará las participaciones que correspondan a la recaudación obtenida en el ejercicio, aplicará las cantidades que hubiere afectado provisionalmente al fondo y formulará las liquidaciones que procedan. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe publicar en el Diario Oficial de la Federación a más tardar el 31 de enero del ejercicio de que se trate, el calendario de entrega, porcentaje y monto estimado que recibirá cada entidad.

Las participaciones federales que reciben los municipios, nunca deben ser inferiores al 20% de las cantidades que correspondan a los estados. La federación entrega las participaciones de los municipios, por conducto de los estados, quienes deben cubrirse de acuerdo con las disposiciones de carácter general que emitan al respecto las legislaturas locales, pero dentro de los cinco días siguientes a aquel en que el estado las reciba; el atraso da lugar al pago de intereses, a la tasa de recargos que establece el Congreso de la Unión

para los casos de pago a plazos de contribuciones; en caso de no ser entregadas tales participaciones la Federación las entrega directamente a los municipios, descontando el monto que corresponda al estado, previa opinión de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

Las participaciones deben ser cubiertas en efectivo, sin condicionamiento alguno y no puede ser objeto de deducciones. Los gobiernos de los estados deben publicar, cuando menos una vez al año, en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación de la misma, las participaciones que correspondan durante un año, a cada uno de sus municipios.

▀ Otras características.

Las participaciones a estados y municipios son inembargables; no pueden afectarse a fines específicos, ni ser retenidas, salvo para el pago de obligaciones contraídas con autorización de la legislatura local, e inscritas ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a favor de la federación, instituciones de crédito o de personas físicas o morales mexicanas.

El establecimiento de las aportaciones federales, como recursos transferidos a los Estados, Municipios y Distrito Federal, se encuentran condicionadas a efecto de que su gasto busque cumplir el fin de los fondos de aportaciones siguientes:

- ↖ De educación básica y normal;
- ↖ Para servicios de salud;
- ↖ Para infraestructura social;
- ↖ Para el fortalecimiento de los municipios y delegaciones del Distrito Federal;
- ↖ De aportaciones múltiples;
- ↖ Para la Educación Tecnológica y de Adultos; y
- ↖ Para la seguridad pública de los estados y del Distrito Federal.

El control y supervisión del manejo de recursos con cargo a estos fondos, está a cargo de la Secretaría de Control y Desarrollo Administrativo del gobierno federal, de las Autoridades de Control y Supervisión Interna de los gobiernos de los estados y municipios,



los Congresos Locales y del Órgano de Fiscalización Superior de la Federación de la Cámara de Diputados.

III. LA HACIENDA MUNICIPAL.

Constitucionalmente el municipio es la base de la división territorial y de la organización política administrativa de los estados de la federación. No obstante lo anterior, históricamente los municipios han sido las entidades de gobierno más limitadas en cuanto a la obtención de recursos y las más saqueadas por las malas administraciones; resultando ser la base de la pobreza y retraso que por siglos ha tenido a México en el rezago y en la marginación. Es importante señalar que las reformas constitucionales relativas a los municipios, no han sido suficientes para sacar de la pobreza a sus habitantes, aunque hay que reconocer que han sido un gran avance, para hacer del municipio la verdadera comunidad básica de la organización política y administrativa del país, pero aún les hace falta entre otras cosas, una mayor libertad tributaria.

Las reformas constitucionales más importantes y recientes en materia municipal, son las de 1983 y 1999; entre los aspectos fiscales más relevantes (ya que es la materia del presente estudio) derivados de tales modificaciones tenemos: Se estableció un listado de servicios públicos a cargo de los municipios; se dispuso que las leyes federales no limitarán la facultad de los estados para establecer contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria y respecto de los servicios públicos a su cargo, ni concederán exenciones, así como tampoco pueden otorgarlas las leyes estatales; se facultó a los ayuntamientos para proponer a las legislaturas locales, las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones, que sirven como base para el cobro de las contribuciones sobre inmuebles; además se estableció la posibilidad para que tales valores se equipararan a los de mercado de la propiedad inmobiliaria.

a) Los ingresos municipales.

El municipio dentro de su esfera de acción, debe satisfacer diversas necesidades de su población, a través de la prestación de servicios públicos, cuya suspensión total o parcial,

ocasionaría daños y perjuicios inmediatos e irreparables, como lo serían la falta de barrido y limpieza de las calles, recolección de basura, alumbrado público, abasto de agua potable, drenaje, policía, etc., los que por su fundamental importancia, es necesario que el municipio tenga la seguridad permanente de poder prestar, lo cual sólo podrá realizar a través de recursos económicos. Ahora bien, para que el municipio pueda recibir los ingresos que necesita, requiere que los congresos locales los determinen, tal y como lo concibe Narciso Sánchez Gómez,¹⁴⁰ a través de ejercer dos tipos de potestad tributaria municipal:

↪ **Potestad tributaria privativa.** Su fundamento está en los artículos 31, fracción IV y 115, fracción IV de la Constitución Política Federal; pues de tales normas se desprende por un lado, que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de los municipios en que residen de una manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y por el otro, se dan las bases de los tributos que exclusivamente pueden ser cobrados por los municipios, tales como los impuestos: predial, sobre traslación de dominio de bienes inmuebles y sobre fraccionamientos; las contribuciones especiales, denominadas "aportaciones de mejoramiento inmobiliario"; y los derechos derivados de los servicios públicos que presten los municipios en su esfera de gobierno, como son: agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de aguas residuales; alumbrado público; limpia, recolección, traslado y disposición final de residuos, mercados y centrales de abastos; panteones; rastros; calles, parques y jardines; así como la seguridad pública y los demás que las legislaturas locales determinen. Se le llama privativa, porque sobre dichas materias, actos o servicios no pueden crearse tributos federales o estatales, ni tampoco a través de leyes secundarias dichos niveles de gobierno pueden otorgar exenciones, estímulos o subsidios sobre esos rubros contributivos reservados a los municipios.

↪ **Potestad tributaria concurrente.** Tiene su respaldo en los artículos 31, fracción IV, y 124 de nuestra constitución, en virtud de que con base en dichos preceptos las legislaturas locales, pueden instituir leyes fiscales que regulen las obligaciones contributivas municipales, sobre materias que no están reservadas constitucionalmente a la federación. Esto permite crear contribuciones iguales para las tres esferas de gobierno, con el riesgo de

¹⁴⁰ Narciso Sánchez Gómez, *op. cit.* p. 270.

caer en el reiterado problema de la doble tributación, el que en forma parcial se ha tratado de resolver con los convenios de colaboración fiscal de índole nacional y local.

b) Limitaciones Constitucionales en favor de los Municipios.

Con el propósito de fortalecer las haciendas municipales, el artículo 115 constitucional establece diversas limitaciones en favor de los municipios, las cuales son:

➤ La fracción IV establece que las leyes federales no limitarán la facultad de los estados para establecer contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, lo relacionado con las participaciones federales y por los servicios públicos a su cargo, de esta forma se ha limitado el actuar del poder tributario federal, para que a su vez, no limite la potestad tributaria de las entidades. Sin embargo, tal y como lo señala Sergio Francisco de la Garza "No resulta ni expresa ni implícitamente una prohibición constitucional, o una limitación de esa índole, al poder tributario del Congreso de la Unión, en cuanto titular del poder tributario, para establecer tributos a favor de la federación sobre la materia inmobiliaria. Creemos que en todo caso se necesitaría una prohibición o limitación expresa, tal como se hace para las exenciones, cuyo establecimiento es ejercicio del poder tributario."¹⁴¹

➤ Dicha fracción también dispone que las leyes locales no pueden establecer exenciones o subsidios respecto de contribuciones municipales, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas, quedando sólo exentos los bienes del dominio público de la federación, estados y municipios. La exposición de motivos de la reforma constitucional de 1983, señaló que tal disposición se consignó constitucionalmente con el propósito de evitar las prácticas de exentar a diversas personas o empresas del sector público, de las contribuciones municipales, mismas que son consubstanciales para la vida de los municipios; y que sólo por cuestiones de orden público, que por sí mismas se explican, se exceptuó de estas reglas a los bienes del dominio público de la federación, estados y municipios.

¹⁴¹ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.* p.242.

c) Las Contribuciones Municipales.

La hacienda municipal se conforma por diversas contribuciones, tales como impuestos, derechos, y contribuciones de mejoras, además obtiene ingresos de otros medios como los productos, empréstitos y participaciones en impuestos federales.

Impuestos.

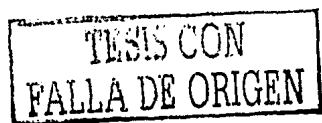
Su fundamento se encuentra en los artículos constitucionales 31, fracción IV y 115, fracción IV, en las leyes de ingresos de los municipios y en los códigos financieros de los estados o en las leyes de hacienda municipales.

El impuesto municipal por excelencia es el que grava la propiedad inmobiliaria: el Impuesto Predial, es el que aporta el mayor número de recursos a los municipios, pero no es el único, pues se pueden generar impuestos relacionados con la propiedad inmobiliaria por los siguientes hechos imposables:

- ☛ La propiedad o sus desmembramientos: nuda propiedad y usufructo;
- ☛ La posesión de bienes inmuebles;
- ☛ El fraccionamiento de bienes inmuebles;
- ☛ La división de bienes inmuebles; básicamente de los terrenos;
- ☛ La consolidación de bienes inmuebles;
- ☛ La traslación o transmisión del dominio de bienes inmuebles;
- ☛ La mejora de bienes inmuebles; y
- ☛ El cambio en los valores de los bienes inmuebles, lo cual da lugar al impuesto de plusvalía.

Es importante hacer notar que antes de la reforma de 1983, la materia inmobiliaria en varios estados de la república, o era contribución estatal con participación importante para los municipios, o al revés, contribución municipal con participación al estado, pero no exclusiva de los municipios.

Existen otros impuestos, mismos que varían de municipio a municipio, en ocasiones sólo en nombre y otras más en la materia imponible, sin embargo los más comunes son:



impuesto sobre traslación de dominio y otras operaciones sobre bienes inmuebles, sobre fraccionamientos; sobre diversiones, y juegos y espectáculos públicos.

La Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México para el año 2002, establece como impuestos recaudables los siguientes:

- ↖ Predial;
- ↖ Sobre Adquisición de Inmuebles y otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles;
- ↖ Sobre Fraccionamientos;
- ↖ Sobre Anuncios Publicitarios;
- ↖ Sobre Diversiones, Juegos y Espectáculos Públicos;
- ↖ Sobre la Prestación de Servicios de Hospedaje; y
- ↖ Otros impuestos no comprendidos en las fracciones precedentes, y que estuvieron vigentes en ejercicios fiscales anteriores, pendientes de liquidación o de pago.

¶ Derechos.

Su fundamento legal es el mismo que el de los impuestos, están comprendidos en la expresión del inciso c) del artículo 115 de la Constitución al expresar "Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo." También le son aplicables las limitaciones al poder tributario federal, con relación a su establecimiento y exenciones.

Actualmente los municipios sólo realizan su cobro por todo tipo de licencias y refrendos, como por ejemplo, los que se refieren a construcciones, urbanizaciones, certificaciones, autorizaciones en general, registros, inscripciones, licencias para transitar vehículos de motor y pasajeros, y desde luego todas las que autoriza el artículo 10º inciso A de la Ley de Coordinación Fiscal, esto es: a) Licencias de construcción; b) Licencias o permisos para efectuar conexiones a las redes públicas de agua y alcantarillado; c) Licencias para fraccionar o lotificar terrenos; d) Licencias para conducir vehículos; e) Expedición de placas y tarjetas de circulación de vehículos; f) Registro Civil; g) Registro de la propiedad y del comercio; h) Derechos de estacionamiento de vehículos; i) Clasificación de documentos así como la reposición de éstos por extravío o destrucción parcial o total.

Algunos autores consideran que los municipios no sólo se deben de limitar al cobro de los derechos, sino además establecerlos, ya que son los más aptos para saber en qué momento hacerlo, su cuantía y respecto a qué servicios públicos, considerando para ello el costo de los servicios.

La Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México para el año 2002, contempla los siguientes derechos municipales:

- ↪ De agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de aguas residuales;
- ↪ De registro civil;
- ↪ De desarrollo urbano y obras públicas;
- ↪ Por servicios prestados por autoridades fiscales y administrativas;
- ↪ Por servicios de rastros;
- ↪ Por corral de concejo e identificación de señales de sangre, tatuajes, elementos electromagnéticos y hierros para marcar ganado y maguyces;
- ↪ Por uso de vías y áreas públicas para el ejercicio de actividades comerciales y de servicios;
- ↪ Por panteones;
- ↪ De estacionamiento en la vía pública y de servicio público;
- ↪ Por la expedición o refrendo anual de licencias para la venta de bebidas alcohólicas al público;
- ↪ Por servicios prestados por autoridades de seguridad pública;
- ↪ Por servicios de alumbrado público;
- ↪ Por servicios de limpieza de lotes baldíos, recolección, traslado y disposición final de residuos industriales y comerciales; y
- ↪ Por los servicios prestados por las autoridades de catastro.

▣ Contribuciones de Mejora.

A través de estas contribuciones, a las cuales de forma impropia se les llama derechos de cooperación o impuestos de planificación, es posible el financiamiento de importantes obras públicas, tales como apertura de calles, avenidas, ensanchamiento de las mismas, introducción de alumbrado público, agua, drenaje y alcantarillado, pavimentación de vías públicas, construcción de guarniciones y banquetas, entre otras más.

Toda vez que a estas contribuciones son aplicables las disposiciones establecidas en el artículo 115 Constitucional, originan que aquellas contribuciones de mejoras que afecten a la propiedad inmobiliaria, sean exclusivas de los municipios, pero las leyes que las establezcan deben ser emitidas necesariamente por la legislatura local.

Para el ejercicio de 2002, en el Estado de México se establecen como contribuciones de mejoras, las contenidas en el Código Financiero de la Entidad, el cual contempla las disposiciones generales a tal contribución, el procedimiento para su determinación, la forma de organizar a los beneficiarios de las mejoras y la forma de pago. Se establece que con la contribución de mérito se podrán realizar las siguientes obras:

- ↪ Introducción, construcción, ampliación y rehabilitación de sistemas de agua potable, drenaje y para el saneamiento del agua;
- ↪ Urbanizaciones: guarniciones, banquetas, construcción, pavimentación, repavimentación o mantenimiento de calles, vialidades o caminos rurales;
- ↪ Construcción o reparación de escuelas, clínicas, centros recreativos, áreas deportivas, mercados y módulos de vigilancia; y
- ↪ Adquisición de inmuebles para obras públicas o parques ecológicos; o de equipo para prestar servicios públicos.

29) Productos y Participaciones en Impuestos Federales.

Los productos son considerados como aquellos ingresos que perciben los entes públicos en el ejercicio de actividades que no suponen el ejercicio de un acto de autoridad respecto de los gobernados.

En México son limitadas las posibilidades de los Municipios para obtener ingresos a través de productos o precios como también se les conoce; sin embargo, es bastante común que se obtengan productos como consecuencia del arrendamiento y explotación de bienes propios, ocupación de la vía pública con materiales de construcción y escombros, uso de la vía pública con vehículos, para sitios de automóviles, cajones de estacionamiento, cuotas de panteones municipales, corrales para el abasto, recolección de basura de empresas comerciales e industriales, etc.

Los productos que pueden obtener los municipios del Estado de México para 2002, son:

- ↪ Por la venta o arrendamiento de bienes municipales;
- ↪ Derivados de bosques municipales;
- ↪ Utilidades, dividendos y rendimientos de inversiones en créditos, valores y bonos, por acciones y participaciones en sociedades o empresas;
- ↪ Rendimientos o ingresos derivados de las actividades de organismos descentralizados y empresas de participación municipal, cuando por su naturaleza correspondan a actividades que no son propias de derecho público;
- ↪ Impresos y papel especial; y
- ↪ En general todos aquellos ingresos que perciba la hacienda pública municipal, derivados de actividades que no son propias de derecho público, o por la explotación de sus bienes patrimoniales.

Por otra parte, los rubros por los cuales los municipios obtienen ingresos por participación en contribuciones federales y estatales son:

- ↪ Las participaciones derivadas de la aplicación de la Ley de Coordinación Fiscal y demás ordenamientos jurídicos federales aplicables, así como de los convenios, acuerdos o declaratorias que al efecto se celebren o realicen;
- ↪ De los Fondos de Aportaciones Federales siguientes:
 - a) Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social Municipal.
 - b) Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios; y
- ↪ Los derivados de la aplicación de los Códigos Financieros o Leyes de Haciendas Municipales, del Sistema Estatal de Coordinación Hacendaría, así como de los convenios, acuerdos o declaratorias que al efecto se celebren o realicen.

② Empréstitos.

El crédito público llega a los Municipios principalmente a través del Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos (BANOBRAS), cuya actividad está enfocada a financiamiento de obras de infraestructura económica, tales como electrificación, carreteras, aeropuertos y

obras portuarias; las de infraestructura básica urbana: agua potable y alcantarillado, pavimentación, alumbrado público y otros de naturaleza similar; equipamiento urbano: rastros, mercados, centrales camioneras, hospitales y escuelas, entre otros campos de financiamiento.

Por otra parte, el gobierno federal creó el Fondo Fiduciario Federal de Fomento Municipal, con el fin de dar acceso al crédito de los municipios de menor capacidad económica. También estableció el Fondo de Inversiones Financieras para Agua Potable y Alcantarillado.

Este tipo de ingresos está contemplado en la Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México para el Ejercicio Fiscal del año 2002, al establecer que serán los derivados de las operaciones de crédito en los términos que establece el Título Octavo del Código Financiero del Estado de México y Municipios y otras leyes aplicables. En dicho título se contemplan las disposiciones generales, la forma de contratar empréstitos, y lo relativo a la inscripción en el registro de deuda pública.

Aprovechamientos.

Por último podemos señalar que la hacienda municipal, también obtiene ingresos a través de otros medios que no son propiamente contribuciones, y que reciben el nombre de Aprovechamientos, mismos que el Código Fiscal de la Federación define en su artículo 3º como *"...los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación Estatal."*

Para el ejercicio de 2002, la ley de Ingresos de los Municipios de Estado de México, contempla los siguientes aprovechamientos:

- ☛ Multas;
- ☛ Recargos;
- ☛ Reintegros;
- ☛ Resarcimientos;
- ☛ Indemnizaciones por daños a bienes municipales;

- ↪ Subsidios, subvenciones, donativos, herencias, legados y cesiones; y
- ↪ Rendimientos o ingresos derivados de organismos descentralizados, fideicomisos y empresas de participación municipal, cuando por su naturaleza correspondan a actividades propias de derecho público.

IV. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO.

a) Definición.

El Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, ha considerado a la determinación, como el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos. La determinación tiene varios momentos: inicia con la investigación sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa final en la que se aprecia la suma cierta a pagar.¹⁴²

Giuliani Fonrouge la define como: "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación."¹⁴³

Para Jarach "es un acto jurídico de la administración en el cual se manifiesta su pretensión contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva."¹⁴⁴

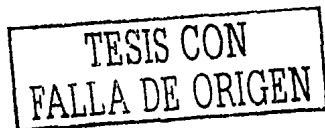
Sergio Francisco de la Garza, la considera como "un acto del sujeto pasivo por el que se reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en

¹⁴² Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1983, Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, 3ª parte, p. P2.

¹⁴³ Giuliani Fonrouge, según cita por Sergio Francisco de la Garza, op. cit. p. 556.

¹⁴⁴ Jarach, según cita por Sergio Francisco de la Garza, *ibidem*.

¹⁴⁶ Sergio Francisco de la Garza, op. cit. p. 556.



ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alcuota ordenada por la Ley."¹⁴⁵

De esta forma podemos señalar que la determinación es el camino que se debe recorrer necesariamente, una vez que se ha realizado el hecho generador, para que a través de ella, se pueda conocer la cantidad líquida a pagar, por concepto de contribución. Por tanto, todo hecho generador requiere de determinación y para ello resulta necesaria la existencia del sujeto activo, para que constate la realización del hecho generador, atribuya la realización al sujeto pasivo, cuantifique la deuda tributaria, y a su favor se realice el pago.

Con el propósito de evitar confusiones, es preciso hacer las siguientes precisiones:

- ↪ **La determinación del crédito fiscal, no origina el nacimiento de la obligación tributaria.** Lo anterior considerando que la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones que la ley señala como hechos generadores del crédito fiscal, por tanto, la determinación del crédito, es un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria; y
- ↪ **Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar en ley y no sólo en reglamento.** Toda vez que es frecuente que el legislador, establezca que la determinación se realizará en los términos que señale determinada ley, o en su defecto, el reglamento; o bien la ley sólo enuncia el método y deja al reglamento las bases conforme a las cuales se liquidará el crédito, lo cual se traduce en incertidumbre jurídica, ya que ello permite a la autoridad administrativa determinar el monto que mejor le parezca, pues es ella quien emite el reglamento.

b) Clases de Determinación.

Las formas para determinar un gravamen se puede clasificar de la siguiente forma:

☐ Según el sujeto que la realiza puede ser:

- ☛ Hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, según lo disponga la ley, sin la intervención de la autoridad administrativa, se le conoce como autodeterminación;
- ☛ Realizada por la autoridad tributaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo; y
- ☛ La que se realiza por convenio entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo principal.

☐ Según la base conforme a la cual se realiza, puede ser:

- ☛ Con base cierta, cuando se realiza con completo conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características, elementos y magnitud económica. Se le conoce como método de comprobación directa, ya que investiga directamente la aptitud tributaria del causante;
- ☛ Con base presunta o estimativa, cuando la autoridad fiscal determina la base imponible con ayuda de presunciones establecidas en ley. A este método se le conoce como *indiciario* ya que se investiga por los medios o signos externos del sujeto del impuesto para así, presuntivamente, determinar su capacidad contributiva; y
- ☛ Con base estimada, es cuando la autoridad, ante la imposibilidad de determinar una base cierta y al no existir base presunta establecida por la ley; determina mediante hechos que pueda comprobar, a través de información de terceros, libros de contabilidad del contribuyente, documentos en su poder, etc.

c) Determinación aplicable en México. Autodeterminación.

De conformidad con segundo párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, le corresponde a los contribuyentes autodeterminarse, dicho numeral establece: *"Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación."*

De esta forma el contribuyente esta obligado a determinar la obligación tributaria, esto es, reconocer la existencia de un hecho generador que él se atribuye; debe aplicar el parámetro correspondiente establecido en la ley, para cuantificar en una suma de dinero el importe de su adeudo, lo tiene que comunicar a la administración tributaria por medio de una declaración y lo debe pagar en la caja recaudadora. Cuando la actividad liquidadora se cumple con exactitud, el nacimiento, determinación y extinción de la obligación tributaria se cumplen como una actividad exclusiva del sujeto pasivo, sin interferencia alguna del sujeto activo. Si no se procede conforme a la ley, la autoridad administrativa al revisar la declaración y al encontrar inadecuación entre ella y las normas legales aplicables, puede producir un acto de rectificación, es decir, realizar la determinación.

Es importante tener presente que la determinación efectuada por el sujeto pasivo, puede ser cambiada por él mismo, a través de la presentación de declaraciones complementarias, espontáneamente o por invitación de la autoridad fiscal.

Ahora bien, de acuerdo con Emilio Margain Manautou,¹⁴⁶ el método de determinación que le corresponda aplicar al contribuyente, debe satisfacer los requisitos siguientes:

↪ **Sencillez.** Que el propio contribuyente pueda entenderlo e inclusive aplicarlo, ya que un método que sólo pueda entenderlo el perito en la materia, es como preparar una serie de trampas en donde indefectiblemente el contribuyente estará cayendo continuamente;

↪ **Economía.** Que no implique para el contribuyente erogar gastos elevados para su atención, pues en ocasiones puede originar el pago de honorarios que superan su utilidad o absorben buena parte de ésta;

↪ **Comodidad.** Que evite molestias innecesarias al contribuyente, como lo sería por ejemplo, manifestar el número de empleados y sueldo cubierto, el capital invertido, renta mensual, etc.; y

¹⁴⁶ Emilio Margain Manautou, *op. cit.* p. 355.

↳ **Limpieza.** Que se evite el contubernio entre obligado y personal hacendarío. Cuando para la determinación del impuesto se requiere que las dos partes entren en contacto, el legislador debe prever un segundo método dentro de la ley, para uso exclusivo de la administración hacendaría, con el objeto de que personal desconocido por el causante verifique desde el escritorio el impuesto determinado.

V. LA TRANSGRESIÓN AL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, AL DETERMINAR EL IMPUESTO PREDIAL EN EL ESTADO DE MÉXICO.

a) Antecedentes y Régimen Legal del Impuesto Predial.

Los orígenes más remotos de las contribuciones sobre la propiedad territorial, se encuentran con el surgimiento de la economía capitalista y el desarrollo del estado nacional, ante la necesidad de sufragar los gastos públicos y como una muestra de la soberanía del propio estado; es así como durante la monarquía absolutista de Francia, los fisiócratas postulan la conveniencia de gravar el ingreso excedente que se obtenía del cultivo de la tierra, lo cual fue secundado por la escuela clásica inglesa. En el Siglo XIX, los Estados Unidos de América instituyen el impuesto sobre los rendimientos o renta de la tierra para atender necesidades sociales.

En México, los tributos sobre la propiedad inmobiliaria, aparecen después de la independencia pero de forma transitoria, y tuvieron como propósito el proveer de recursos al gobierno en épocas de emergencia nacional. Al triunfo del liberalismo, con la apertura al desarrollo capitalista, se institucionalizó en 1856 el impuesto sobre la propiedad territorial. Durante el porfiriato, se acentúa someramente esta contribución ante el predominio de las grandes haciendas que procuraban darle seguridad jurídica a la tenencia de la tierra, sin embargo, no dejó de representar un papel modesto en cuanto a su recaudación anual.

A principios del siglo XX, la mayoría de los estados de la República lo regularon como de carácter local, lo cual perduró hasta 1983, año en el que se incorporó en forma

privativa para los municipios y se aplicó a partir del 1º de enero de 1984, ello como consecuencia de las reformas y adiciones que sufrió el artículo 115 Constitucional.

El impuesto sobre la propiedad privada inmobiliaria, sobre todo en el medio rural ha desempeñado hasta la fecha un papel insignificante a la recaudación de ingresos para las haciendas municipales, dado que el legislador ha seguido una política proteccionista en especial para los predios rústicos dedicados a la agricultura y a la ganadería, y en algunos casos, ni siquiera existe un control fiscal sobre la propiedad o tenencia de la tierra, ante su bajo valor, improductividad o la mala calidad de las mismas, que no brindan ventajas para actividades productivas; situación que es totalmente distinta en las regiones urbanas en donde como consecuencia del crecimiento sorprendente de los centros de población, por la industria, el comercio y la prestación de servicios de diversa índole, el valor rentístico de la tierra se ha elevado considerablemente, lo que trajo como consecuencia lógica el que las actividades catastrales estén jugando un papel relevante para regularizar y controlar el desarrollo urbano, y todo lo correspondiente a la determinación y control del Impuesto Predial, al grado tal que representa el más importante ingreso tributario municipal, pues Ayuntamientos como los de Toluca, Naucalpan, Tlalnepantla, Ecatepec, Metepec, Puebla, Guadalajara, Veracruz o Monterrey, dan un fiel testimonio de ello.

Ahora bien, tal y como se ha señalado anteriormente, la trascendencia del Impuesto Predial comenzó a partir del año de 1983, pues la política fiscal del gobierno de Miguel de la Madrid Hurtado, se orientó al fortalecimiento de las haciendas públicas municipales, para ello se les dotó de nuevos arbitrios tributarios, los cuales quedaron plasmados en la fracción IV, del artículo 115 de nuestra Ley Suprema, como consecuencia hubo necesidad de realizar reformas y adiciones a la legislación fiscal municipal en todas las Entidades Federativas, para que desde el 1º de Enero de 1984, se empezaran a cobrar contribuciones a la propiedad inmobiliaria en la esfera municipal, tal es el caso de la Ley de Ingresos y de Hacienda, ambas de los Municipios del Estado de México, atendibles por dicho ejercicio fiscal, en donde aparecen por primera vez, los rubros relativos a los impuestos: predial, sobre traslación de dominio y otras operaciones con bienes inmuebles y sobre fraccionamientos de terrenos, así como los derechos sobre expedición de licencias de construcción y por el establecimiento de los sistemas de agua potable a los particulares.



A partir de dicha reforma y de la diversa que se llevó a cabo en 1999 respecto del artículo 115 constitucional, se han modificado constantemente los ordenamientos reguladores del Impuesto Predial, por lo anterior, resulta importante analizar brevemente la evolución legislativa tributaria en materia de gravámenes inmobiliarios que se ha dado en el Estado de México; ordenamientos con los cuales se ha buscado que los municipios obtengan mayores rendimientos contributivos la cual se ha logrado en varias municipalidades.

Hasta el año de 1997, tanto la Ley de Ingresos y de Hacienda, ambas de los Municipios del Estado de México, fueron los ordenamientos reguladores del Impuesto Predial, ello debido a que la Legislatura Local emitió el 11 de diciembre de ese mismo año su Decreto N. 43, por el cual aprobó la Ley de Catastro del Estado, misma que entró en vigor el 1º de Enero de 1998, y dentro de su contenido se contempló la regulación relativa a dicho gravamen. El 6 de abril de 1998, la Legislatura emitió su Decreto N. 55, con el cual aprobó una nueva Ley de Hacienda Municipal para la entidad, misma que entró en vigor el 6 de Julio de ese mismo año. Así estos ordenamientos normaron, en su parte relativa, lo referente al Impuesto Predial, dentro de lo que se encuentra lo relativo a la mecánica para la determinación y cálculo de dicho gravamen para el año de 1998.

Para los primeros meses de 1999, sólo se llevaron a cabo algunas reformas a la Ley de Hacienda Municipal y a la de Catastro. El 9 de Marzo de ese año se publicó el Decreto N. 111 de la Legislatura Local, por el cual se aprobó el Código Financiero del Estado de México y Municipios, mismo que entró en vigor el 8 de abril del año en comento. Este nuevo ordenamiento derogó, entre otros ordenamientos, a la Ley de Hacienda Municipal y a la Ley de Catastro, por lo que a partir de su entrada en vigor, fue el dispositivo normativo encargado de regular lo relativo al Impuesto Predial.

El 19 de octubre de 1999, fue publicado el Decreto N. 128 de la Legislatura Local, por el cual se aprobaron las Tablas de Valor Actualizadas, para la Determinación de los Valores Unitarios de Suelo y Construcción para el año 2000, las cuales entraron en vigor el 1º de Enero de dicho año. Estas tablas, resultan ser de vital importancia para la determinación del gravamen, de acuerdo con la mecánica establecida en el Código Financiero, ya que con ellas es posible determinar el valor catastral de los inmuebles, lo cual

constituye la base del impuesto, de ahí que sin la existencia de las mismas, sería imposible determinar el gravamen a pagar.

Para los ejercicios de 2000 a 2002, sólo se ha reformado el Código Financiero de la entidad y las Tablas de Valor; tales reformas, sólo han actualizado básicamente la tarifa a aplicar y los valores del suelo y las construcciones, esto último en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo quinto transitorio del decreto por el que se declaró reformado y adicionado el artículo 115 constitucional (1999), el cual indicó que antes del ejercicio de 2002, las legislaturas de los estados, en coordinación con los municipios respectivos, deberían adoptar las medidas necesarias, a fin de que los valores unitarios de suelo que sirven de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, fueran equiparables a los valores de mercado, y por lo tanto deberían adecuar las tasas aplicables para el cobro de dichas contribuciones.

No obstante, las diversas modificaciones legislativas, es un hecho de que la forma en que se ha regulado la determinación de Impuesto Predial en el Estado de México, ha violentado permanentemente nuestra carta magna. Tal vez el legislador sólo se ha centrado en cumplir con el propósito de las reformas constitucionales, esto es, proveer de más recursos a los municipios y fortalecer sus haciendas públicas, pero lamentablemente se ha olvidado que si bien es cierto debe procurar este cometido, también debe hacerlo en estricto apego a la normatividad que integra el estado de derecho en México, respetando siempre para ello las garantías elementales y supremas de los gobernados, situación que en la especie no ha ocurrido, tal y como lo analizaremos a continuación.

b) Características del Impuesto Predial en el Estado de México.

Antes de entrar al estudio de la inconstitucionalidad del Impuesto Predial en el Estado de México, consideramos conveniente abarcar brevemente algunas características importantes de dicho gravamen, así tenemos:

- ☐ **Definición.** Es una prestación en dinero o en especie que deben pagar las personas físicas o morales a los fiscos municipales, por la propiedad o posesión de los predios urbanos o rústicos y de las construcciones adheridas a ellos, ubicados dentro de sus

respectivas circunscripciones territoriales, de conformidad con la Legislación fiscal que lo contiene.

Hecho generador. El ser propietario o poseedor de dichos inmuebles, incluyendo las construcciones que se encuentren adheridos a ellos, sin importar el tipo de que se trate, es decir, que sea propiedad privada, ejidal o comunal.

Estrictamente Municipal. Es un impuesto privativo de los municipios de conformidad con la fracción IV del artículo 115 Constitucional, razón por la cual, las legislaturas locales, son las autorizadas para regular todos los elementos de esa contribución a favor de los gobiernos municipales.

Elementos.

- **Sujeto Activo.** Lo es el fisco municipal, dado que asume legalmente el lugar de acreedor de la prestación tributaria por este gravamen, por lo tanto es el que controlará, exigirá y administrará el importe recaudado;
- **Sujetos Pasivos.** Las personas físicas o morales que ostenten la propiedad o posesión de predios ubicados dentro del territorio del municipio y de las construcciones permanentes sobre ellos edificadas;
- **Objeto.** La propiedad o posesión de predios ubicados dentro del territorio del municipio de que se trate, incluyéndose las construcciones permanentes adheridas a ellas; y
- **Base.** Doctrinalmente se ha sostenido que es el valor catastral o fiscal de los predios y de las construcciones permanentes sobre ellas edificadas, o en su caso, el valor de avalúo asignado por las autoridades competentes o por un perito legalmente reconocido. No obstante lo anterior la legislación tributaria en el Estado de México, ha establecido diversas bases tal y como más adelante se detallará.

Cuota o tarifa. Doctrinalmente se ha sostenido que es el tanto al millar anual, o la cantidad que debe pagarse sobre su base, según el valor del inmueble, sus características, ubicación y régimen de propiedad; y

El pago. De acuerdo con la legislación aplicable en el Estado de México, se debe efectuar en una sola exhibición durante los meses de enero y febrero, cuando su importe sea hasta de tres días de salario mínimo general vigente en la zona económica correspondiente a la ubicación del inmueble. Cuando el importe sea mayor de tres y hasta seis días de salario mínimo general, el pago se hará en dos exhibiciones, que se enterarán durante los meses de enero y julio. Si el monto a pagar excede de seis días de salario mínimo, el pago se dividirá en seis partes iguales que se cubrirán bimestralmente en los meses de enero, marzo, mayo, julio, septiembre y noviembre. El pago anual anticipado cuando debe hacerse en montos fijos mensuales, bimestrales o semestrales, dará lugar a una bonificación o descuento sobre su importe, en la forma que se establezca en la Ley de Ingresos Municipal, para el ejercicio de que se trate.

c) Inconstitucionalidad de la Determinación del Impuesto Predial en el Estado de México.

☒ Método de determinación del Impuesto Predial.

Para arribar a la conclusión de que la determinación del Impuesto Predial en el Estado de México es inconstitucional, resulta necesario conocer el método establecido en el Código Financiero de la entidad, el cual no resulta ser el más sencillo, económico y limpio, lo que evidentemente se traduce en perjuicio para el contribuyente, así tenemos:

El artículo 25 del Código Financiero del Estado de México dispone: "*La determinación de los créditos fiscales corresponde a los contribuyentes. En caso de que la autoridad fiscal deba realizar esta acción, los contribuyentes proporcionarán la información necesaria dentro de los diez días siguientes a la fecha de causación.*"

Ahora bien, en el Capítulo Primero del Título Cuarto de dicho ordenamiento legal, el cual abarca los artículos 107 al 112, se regula lo relativo a dicho gravamen inmobiliario, de donde se desprenden los siguientes aspectos:

I. Están obligados al pago del Impuesto Predial las personas que sean propietarias o poseedoras de inmuebles en la entidad. Dichas personas deben calcular anualmente el impuesto a su cargo y manifestarlo en el formato que se utiliza para determinar y declarar el valor catastral de los inmuebles.

II. Las bases para determinar el impuesto son:

☛ **El valor catastral**, para los inmuebles ubicados dentro de las áreas de interés catastral;

☛ **El monto pagado por este impuesto en el ejercicio anterior**, tratándose de inmuebles ubicados fuera de dichas áreas;

☛ **La superficie de terreno y construcción si la hay**, para el caso de inmuebles ubicados fuera de las áreas de interés catastral, cuya obligación de pago se genere por primera vez; así como tratándose de aquellos que independientemente que se encuentren fuera o dentro de dichas áreas, en ellos se realicen actividades agropecuarias, forestales o acuícolas; y

☛ **El monto pagado en el ejercicio anterior y el valor catastral**, cuando se trate de inmuebles ubicados dentro de dichas áreas, con una superficie mayor a 2,500 m, donde además, se realicen actividades agropecuarias, forestales o acuícolas.

A la existir diversas bases, necesariamente existen diversos tipos de determinación; sin embargo, con el propósito de hacer sencillo el análisis, sólo nos abocaremos a la determinación del Impuesto Predial cuando la base es el valor catastral de los inmuebles, para ello, se debe cumplir con lo establecido en la Sección Segunda del Capítulo Cuarto del Código Financiero del Estado de México, la cual lleva por rubro "Del procedimiento para la

aplicación de la valuación", sección que comprende los artículos 197 a 201 de dicho ordenamiento.

Toda vez que tratándose de inmuebles ubicados dentro de las áreas de interés catastral, la base del impuesto es el valor catastral, es importante determinar dicho valor, para ello hay que aplicar la fórmula siguiente:

$$Vt + Vc = Vcat$$

$Vt =$ Valor de terreno
 $Vc =$ Valor de construcción
 $Vcat =$ Valor catastral

De lo anterior se advierte que el contribuyente debe determinar cual es el valor de terreno y de construcción de su inmueble, para ello debe seguir el siguiente procedimiento:

➤ Valor de Terreno.

Primero hay que determinar si el inmueble se encuentra ubicado en un área homogénea o en una banda de valor, ya que de ello dependerá su valor. El área homogénea se refiere a determinada circunscripción territorial dentro de un municipio en específico, que cuenta con características semejantes de infraestructura urbana, equipamiento, tipo y calidad de construcciones. La banda de valor, se refiere a inmuebles ubicados en avenidas principales, que por su uso y características tienen un valor diferente al de las áreas homogéneas.

Los valores de suelo para estas ubicaciones, se encuentran contenidos en las Tablas de Valores Unitarios de Suelo que al efecto emite la legislatura local, en las cuales se identifica, al municipio, zona catastral, número y tipo de área homogénea, área base, la banda de valor y su vialidad; la manzana y el valor unitario, así tenemos como ejemplo:

TABLA DE ÁREA HOMOGÉNEA

ZONA	MANZANAS						CÓDIGO	TIPO	ÁREA BASE	VALOR M2
13	003	006	012	013	014	015	059	H2	200 M2	\$1,000.00
	017	018	019	021	022	023				
	025	027	028	029	030	031				

TABLA DE BANDA DE VALOR.

NOMBRE DE LA CALLE	ZONA	MANZANAS				CÓDIGO	VALOR M ²
AV. DE LOS MAESTROS	13	012	013	014	022	304	\$1,250.00
		025	027	028	029		
		044	046	047	050		

Si el inmueble de que se trata no esta ubicado en una calle o avenida considerada como banda de valor, le será aplicable el valor de suelo especificado para el área homogénea a la que pertenezca.

Ahora bien, para que el contribuyente pueda ubicar su predio en las tablas de valor, utilizará la zona y manzana determinada en la clave catastral de su inmueble, ya que ésta es el código alfanumérico con el que se registran físicamente los inmuebles y consta de dieciséis dígitos, mismos que indican lo siguiente:

CLAVE CATASTRAL

092	13	030	04	00	0000
MUNICIPIO	ZONA	MANZANA	LOTE	EDIFICIO	DPTO

Una vez que el contribuyente ubica su terreno en las tablas de valor, conocerá el valor que por metro cuadrado le corresponde, el cual debe multiplicar por la superficie total del inmueble y el resultado será el valor del terreno.

Ejemplo:

Valor unitario por metro cuadrado del suelo	\$1,000.00
Superficie del terreno	<u>x 200.00</u>
Valor unitario del terreno	\$ 200,000.00

➤ **Valor de Construcción.**

Para calcular el valor de construcción, se necesita clasificar al inmueble en el código de uso y clase que le corresponda de acuerdo con los especificados en las Tablas de Valor y en el artículo 193 del Código Financiero del Estado de México. El uso se refiere al destino del inmueble, por ejemplo: habitacional, comercial, industrial, etc. La clase, es la clasificación de las construcciones, considerando su proyecto y materiales empleados en la obra básica.



Los valores de construcción se encuentran también contenidos en las Tablas de Valores de Suelo y Construcción, en la cual se identifican: el uso, la clase, y el valor unitario.

Por ejemplo, si se trata de una casa con construcción realizada sin proyecto, con materiales económicos y ejecución de baja calidad; cimentación de mampostería y/o zapatas corridas; muros de tabique o tabicón o block con castillos y cadenas de concreto; techos de concreto, ocasionalmente con vigas de madera con pendiente, le corresponderá la clasificación de Habitacional clase B (HB).

En la tabla de valor se encontraría de la siguiente forma:

CODIGO	USO	CLASE	UNIDAD	VALOR UNITARIO
HA	Habitacional	A	M	681.00
HB	Habitacional	B	M	1,226.00
HC	Habitacional	C	M	1,704.00
HD	Habitacional	D	M	1,989.00
HE	Habitacional	E	M	3,215.00
HF	Habitacional	F	M	5,204.00

Una vez identificado el valor unitario de construcción, hay que multiplicarlo por los metros cuadrados de ésta y el resultado será el valor de construcción.

Valor unitario por metro cuadrado de construcción	\$ 1,226.00
Número de metros cuadrados de construcción	x 160
Valor de construcción	\$196,160.00

Al valor de construcción hay que aplicarle el factor de demérito por la antigüedad de la edificación, consignado en el artículo 200 del Código tributario; tales factores son:

RANGO DE ANTIGÜEDAD	FACTOR
1 a 5	0.98
6 a 10	0.96
11 a 15	0.94
16 a 20	0.92
21 a 25	0.89
26 a 30	0.86
31 a 35	0.83



36 a 40	0.79
41 a 45	0.75
46 a 50	0.71
51 a 55	0.65
56 en adelante	0.60

Si la construcción de nuestro ejemplo tiene una antigüedad de 23 años se realizará la siguiente operación:

Valor de construcción	\$196,160.00
Factor de demérito	x <u>0.89</u>
Valor real de construcción	\$174,582.40

Una vez determinados los valores de terreno y de construcción, su suma nos dará el valor catastral, así en nuestro ejemplo sería:

$$V_t = \$ 200,000.00$$

$$V_c = \$ 174,582.40$$

$$V_{cat} = \$ 374,582.40$$

Al valor catastral hay que aplicarle la tarifa del artículo 109 la cual es:

TARIFA				
RANGO	RANGO DE VALORES CATASTRALES		CUOTA FIJA (en pesos)	FACTOR PARA APLICARSE A CADA RANGO (en pesos)
	LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR		
1	1.	176,210	120.54	0.000263
2	176,211	334,795	167.40	0.001054
3	334,796	539,300	334.80	0.001262
4	539,301	743,806	593.25	0.001462
5	743,807	948,312	892.60	0.001893
6	948,313	1,157,623	1,280.20	0.002178
7	1,157,624	1,366,934	1,736.45	0.002804
8	1,366,935	1,576,246	2,323.80	0.003204
9	1,576,247	1,805,317	2,994.90	0.003475
10	1,805,318	2,034,388	3,791.15	0.003874
11	2,034,389	2,369,184	4,679.10	0.003713
12	2,369,185	2,703,980	5,922.95	0.004113
13	2,703,981	En adelante	7,300.75	0.003500

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Para aplicar la tarifa, se necesita ubicar en ella el valor catastral del inmueble, así en nuestro ejemplo se ubica en el rango de valores catastrales número 3:

Rango	Limite Inferior	Limite Superior	Cuota Fija	Factor
3	334,796	539,300	334.80	0.001262

Después se debe restar al valor catastral el límite inferior de rango que corresponda:

\$ 374,582.40

\$ - 334,796.00

\$ 39,786.40

El resultado se multiplica por el factor:

\$ 39,786.40

x 0.001262

50.21

Lo que resulte se suma con la cuota fija y se obtiene el impuesto predial anual a pagar:

\$ 50.21

+ \$ 334.80

Total a pagar \$ 385.01

Como se advierte, todo el procedimiento descrito, difícilmente podría aplicarlo un gobernado común, ya que además de ciertos conocimientos en las ciencias matemáticas requiere contar con el Código Financiero del Estado de México, las Tablas de Valor Unitario de Suelo y Construcción y conocer su manejo y contenido, lo cual ha llevado a que los gobernados en su gran mayoría, desconozcan totalmente la forma de determinar el Impuesto Predial a su cargo, y sin oponer resistencia alguna se sometan a las determinaciones que hace la propia autoridad, las cuales en muchas ocasiones son arbitrarias, ilegales y fuera de toda realidad, pues generalmente su propósito es meramente recaudatorio, contrariando con ello todo sistema de derecho que debe prevalecer en un país que se presume democrático, como el nuestro.



Transgresión al Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tal y como se ha señalado, la regulación del Impuesto Predial en el Estado de México ha tenido una gran cantidad de cambios, no obstante, tales regulaciones han contrariado continuamente los principios de proporcionalidad y equidad, consagrados en el artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna, sin que hasta la fecha se hayan subsanado tales transgresiones, tal y como se estudia a continuación.

Ya se ha señalado durante el transcurso de este trabajo, que la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que son obligaciones de los mexicanos *contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

Este precepto constitucional no sólo contiene la base del sistema tributario en nuestro país, sino además, los principios fundamentales que rigen la actividad impositiva en el estado mexicano, esto es, los límites a la potestad tributaria del estado; unos de esos principios, son aquellos que se conocen como de proporcionalidad y equidad, mismos que necesariamente deben estar contenidos en las leyes que regulen cualquier clase de tributo, ya que de lo contrario, no se podría considerar como constitucionalmente válido un gravamen que careciera de dichos elementos, ya que simplemente iría en contra de lo establecido en nuestra constitución.

En ese sentido la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de su Jurisprudencia ha señalado que para que un impuesto sea constitucionalmente válido debe cumplir los siguientes requisitos:

- 1) Que el impuesto sea establecido en leyes, tanto desde el punto de vista formal como material;
- 2) Que el gravamen sea proporcional y equitativo; y
- 3) Que el importe del impuesto se destine a cubrir los gastos públicos.

Ahora bien, el principio constitucional de proporcionalidad en materia tributaria, radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, esto es, que dicho principio implica que los gravámenes se deben fijar considerando la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados, tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, razón por la cual se puede decir que un impuesto será proporcional, cuando se cobre según la capacidad económica de los causantes.

Por tanto, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino también en lo tocante a mayor o menor sacrificio, reflejado cuantitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y en proporción a los ingresos obtenidos.

Esto quiere decir que el principio de proporcionalidad obliga al legislador a graduar el impuesto de forma que la participación de los ciudadanos en el sostenimiento de los gastos públicos, se realice en función de la mayor o menor capacidad económica manifestada por los sujetos pasivos al realizar el hecho imponible, por lo que los elementos de cuantificación de la obligación tributaria deben hacer referencia al mismo, o sea, que la base gravable permita medir esa capacidad económica y la tasa o tarifa expresen la parte de la misma que corresponde al ente público acreedor del tributo. Con ello la capacidad económica marca el cauce lógico del tributo, y no sólo legitima y explica su existencia, sino también condiciona su estructura y contenido.

El criterio anterior es coincidente con la Tesis P. XXXI/96 emitida por el Pleno de la Suprema Corte, de la Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación de Marzo de 1996, Tomo III, página 437, la cual es del texto literal siguiente:

"IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un

tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad esta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.”

Por su parte el principio de equidad tributaria, consiste en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos, 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.

El principio de igualdad o equidad, se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. Por ello, el texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.

De esta forma, el principio de equidad pretende eliminar situaciones de desigualdad manifiesta, en cuanto que si éstas proliferan y se toleran por la complacencia de los poderes públicos, resultaría entonces del todo ilusorio que los particulares que se encuentren en tales situaciones, tengan acceso al ejercicio y efectividad de sus derechos y legítimas aspiraciones, sin que importe que unas y otras sean reconocidas por la constitución. Sin embargo, no se exige que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, caso del igualitarismo, ya que si se aceptan y protegen constitucionalmente la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, se está reconociendo implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas.

Lo que se trata, más bien, es evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, vengán a producir como efecto de su aplicación la

ruptura de esa igualdad, introduciendo como consecuencia un trato discriminatorio entre dichas situaciones.

Por tanto, no sólo habrá discriminación injustificada cuando se establezca un trato diferenciado por razones distintas a las de obtener igualdad de hecho, sino también, cuando se estructura una norma de tal manera, que produzca en sí misma efectos semejantes sobre personas que se encuentren en situaciones de desigualdad o disparidad.

El principio de equidad, entonces, no implica la necesidad de que todos los sujetos se encuentren siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de todos los poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, a no soportar un perjuicio -o una falta de beneficio- desigual o injustificado, en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos.

De acuerdo con lo anterior, la norma tributaria no será constitucionalmente legítima cuando imponga arbitrariamente discriminaciones entre situaciones jurídicas objetivamente iguales, o no discrimine de la misma forma situaciones objetivamente diversas.

Lo anterior encuentra sustento en diversas Jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, entre las que tenemos:

"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 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 concierne 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.”

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.”

Aunado a lo anterior, podemos concluir que no se cumple la conexión entre las leyes tributarias y las exigencias de capacidad económica y equidad, si el legislador:

- Permite que dos o más capacidades económicas, claramente distintas, dentro de la categoría de situaciones sometidas legalmente al impuesto, den como resultado, tras aplicar la ley, cargas tributarias iguales;
- Evita que dos o más capacidades económicas claramente iguales o similares, dentro de la categoría de situaciones que se someten legalmente al impuesto, den como resultado, después de aplicar la ley, cargas fiscales diferentes; y
- Evita que aquellas capacidades económicas de las que no puede afirmarse con claridad si son iguales o distintas, sean discriminadas con diversas cargas tributarias, como consecuencia de la aplicación de la ley.

Hechas las anteriores consideraciones es preciso establecer la forma como se reguló el Impuesto Predial en el Estado de México en los ejercicios fiscales de 2001 y 2002 (considerando que son los más recientes)

Durante estos ejercicios la regulación de tal gravamen se ha encontrado en los artículos 107, 108 y 109 del Código Financiero del Estado de México y sus Municipios, los cuales expresan actualmente:



"Artículo 107.- Están obligadas al pago del impuesto predial las personas físicas y morales que sean propietarias o poseedoras de inmuebles en el Estado.

Los propietarios y poseedores a que se refiere el párrafo anterior, deberán calcular anualmente el impuesto predial a su cargo y manifestarlo, en el mismo formato utilizado para determinar y declarar el valor catastral de sus inmuebles."

"Artículo 108.- Será base para la determinación del impuesto predial:

- I. Tratándose de inmuebles ubicados dentro de las áreas de interés catastral, el valor catastral.
- II. Tratándose de inmuebles ubicados fuera de las áreas de interés catastral, el monto pagado en el ejercicio anterior por concepto de este impuesto en el ejercicio anterior.
- III. Tratándose de inmuebles ubicados fuera de las áreas de interés catastral, cuya obligación de pago se genere por primera vez, la superficie de terreno y de construcción si la hubiera.
- IV. Tratándose de inmuebles ubicados dentro y fuera de las áreas de interés catastral, en donde se realicen actividades agropecuarias y forestales o acuícolas cuya obligación de pago se genere por primera vez, la superficie de terreno y de construcción si la hubiera.
- V. Tratándose de inmuebles ubicados dentro de las áreas de interés catastral, con superficie de terreno superior a 2,500 metros cuadrados en donde se realicen actividades agropecuarias y forestales o acuícolas, el monto pagado en el ejercicio anterior y el valor catastral, proporcionalmente.

Para efectos de la sección primera y segunda del presente Capítulo, cuando se haga referencia al área de interés catastral se entenderá la definida en términos del artículo 186 de este Código."

"Artículo 109.- El impuesto se determinará conforme a lo siguiente:

- I. En el caso de inmuebles ubicados dentro de las áreas de interés catastral, el importe a pagar será la cantidad que resulte de aplicar al valor catastral la siguiente:

TARIFA

RANGO	RANGOS DE VALORES CATASTRALES (en pesos)		CUOTA FIJA (en pesos)	FACTOR PARA APLICARSE A CADA RANGO
	LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR		
1	1.	176,210	120.54	0.000263
2	176,211	334,795	167.40	0.001054
3	334,796	539,300	334.80	0.001262
4	539,301	743,806	593.25	0.001462
5	743,807	948,312	892.60	0.001893
6	948,313	1,157,623	1,280.20	0.002178

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

7	1,157,624	1,366,934	1,736.45	0.002804
8	1,366,935	1,576,246	2,323.80	0.003204
9	1,576,247	1,805,317	2,994.90	0.003475
10	1,805,318	2,034,388	3,791.15	0.003874
11	2,034,389	2,369,184	4,679.10	0.003713
12	2,369,185	2,703,980	5,922.95	0.004113
13	2,703,981	En adelante	7,300.75	0.003500

El monto anual del impuesto a pagar, será el resultado de sumar a la cuota fija que corresponda de la tarifa, el resultado de multiplicar el factor aplicable previsto para cada rango, por la diferencia que exista entre el valor catastral del inmueble de que se trate y el valor catastral que se indica en el límite inferior del rango relativo.

- III. Para los inmuebles descritos en la fracción II del artículo anterior, el monto anual del impuesto a pagar será el resultado de multiplicar el impuesto pagado en el ejercicio anterior, por el factor que establezca la Ley de Ingresos.
- IV. Para los inmuebles a que se refiere la fracción III del artículo anterior, el monto anual del impuesto a pagar se determinará mediante la aplicación de la siguiente:

TARIFA

RANGO	RANGO DE SUPERFICIES				GRUPO DE MUNICIPIOS					
	TERRENO		CONSTRUCCIÓN		1		2		3	
	LÍMITE INFERIOR	LÍMITE SUPERIOR	LÍMITE INFERIOR	LÍMITE SUPERIOR	FACTOR TERRENO	FACTOR CONSTRUCCIÓN	FACTOR TERRENO	FACTOR CONSTRUCCIÓN	FACTOR TERRENO	FACTOR CONSTRUCCIÓN
1	1	200	1	120	0.392	0.905	0.242	0.557	0.150	0.342
2	201	300	121	200	0.480	1.107	0.295	0.682	0.182	0.420
3	301	400	201	300	0.620	1.436	0.382	0.885	0.235	0.546
4	401	500	301	400	0.758	1.756	0.466	1.083	0.288	0.668
5	501	1,000	401	500	0.963	2.228	0.594	1.372	0.365	0.847
6	1,001	A más	501	a más	1.177	2.721	0.728	1.674	0.446	1.035

La superficie en metros cuadrados de terreno y en su caso la superficie en metros cuadrados de construcción que tenga el inmueble, servirán para su localización en el rango de la tarifa que corresponda a cada una de ellas, y se multiplicarán por los respectivos factores de terreno y de construcción, atendiendo al grupo de municipios donde se ubique el inmueble de que se trate. El resultado de la suma de esos productos expresados en numerario, será el monto a cubrir por concepto de este impuesto. En ningún caso el pago podrá ser inferior a tres días de salario mínimo general vigente en el área geográfica de la ubicación del inmueble, ni superior a una cantidad equivalente a noventa días de salario mínimo tratándose del grupo 1 de municipios, de setenta días de salario mínimo si corresponde al grupo 2 y de cincuenta días de salario mínimo para el grupo 3.

Los grupos de municipios a que se refiere esta tarifa son los siguientes:

GRUPO 1: Atizapán de Zaragoza, Concalco de Berriozábal, Cuautitlán, Cuautitlán Izcalli, Ecatepec de Morelos, Huixquilucan, Metepec, Naucalpan de Juárez, Nezahualcóyotl, Tecamac, Texcoco, Tlalhepantla de Baz, Toluca, Tultepec y Tultitlán.

GRUPO 2: Acolman, Almoloya del Río, Amecameca, Apaxco, Atenco, Atizapán, Atlacomulco, Ayapango, Calimaya, Capulhuac, Chalco, Chapultepec, Chiautla, Chicoloapan, Chiconcuac, Chimalhuacán, Cocotitlán, Coyotepec, Huehuetoca, Ixtapaluca, Ixtapan de la Sal, Jaltengo, Jilotzingo, Juchitepec, La Paz, Lerma, Melchor Ocampo, Mexicaltzingo, Nextlalpan, Nicolás Romero, Ocoyoacac, Otumba, Ozumba, Papalotla, Rayón, San Antonio la Isla, San Martín de las Pirámides, San Mateo Atenco, Temamatla, Temascalapa, Tenancingo, Tenango del Aire, Tenango del Valle, Teoloyucan, Teotihuacan, Tepetlaoxtoc, Tepetlixpa, Tepotzotlán, Tequixquiac, Texcalyacac, Tezoyuca, Tianguistenco, Tlalmanalco, Tonalico, Valle de Bravo, Valle de Chalco Solidaridad, Xalatlaco, Xonacatlán, Zinacantepec y Zumpango.

GRUPO 3: Acambay, Aculco, Almoloya de Alquisiras, Almoloya de Juárez, Amanalco, Amatepec, Atlautla, Axapusco, Chapa de Mota, Coatepec Harinas, Donato Guerra, Ecatingo, El Oro, Hueypoxtla, Isidro Fabela, Ixtapan del Oro, Ixtlahuaca, Jilotepec, Jiquipilco, Jocotitlán, Joquicingo, Luvianos, Malinalco, Morelos, Nopaltepec, Ocuilán, Otzoloapan, Otzolotepec, Polotitlán, San Felipe del Progreso, San José del Rincón, San Simón de Guerrero, Santo Tomás, Soyaniquilpan de Juárez, Sultepec, Tejupilco, Temascalcingo, Temascaltepec, Tomoya, Texcaltitlán, Timilpan, Tlatlaya, Villa de Allende, Villa del Carbón, Villa Guerrero, Villa Victoria, Zacazonapan, Zacualpan y Zumpahuacán.

- V. Para los inmuebles a que se refiere la fracción IV del artículo anterior, el monto anual del impuesto a pagar será el 10% del resultado de aplicar la tarifa de la fracción III de este artículo. En ningún caso el pago podrá ser inferior a tres días de salario mínimo general vigente en el área geográfica de la ubicación del inmueble ni superior a una cantidad equivalente a dieciocho días de salario mínimo tratándose del grupo 1 de municipios; de catorce días de salario mínimo si corresponde al grupo 2 y de diez días de salario mínimo para el grupo 3, contenidos en la tarifa de la fracción III de este artículo.
- VI. Para los inmuebles enunciados en la fracción V del artículo anterior, el monto anual del impuesto se determinará conforme a lo siguiente:
- A. En el caso de predios sin construcción, el impuesto a pagar será el resultado de multiplicar el importe pagado en el ejercicio anterior por el factor que al efecto establezca la Ley de Ingresos.
- B. En el caso de inmuebles en los que existan construcciones, el impuesto a pagar se determinará como sigue:
- 1.- El impuesto por terreno se calculará multiplicando la parte proporcional de importe pagado en el ejercicio anterior, por el factor que al efecto establezca la Ley de Ingresos.
 - 2.- El impuesto por la construcción se determinará conforme a lo dispuesto en la fracción I de este artículo, considerando el valor catastral de la construcción o construcciones existentes.

En caso de que en el inmueble existan construcciones destinadas exclusivamente para apoyar el desarrollo de las actividades agropecuarias, forestales o acuícolas, el impuesto correspondiente se determinará multiplicando la parte proporcional del importe cubierto en el ejercicio anterior por el factor que al efecto establezca la Ley de Ingresos.

...
...
...”

Los preceptos transcritos, contienen el fundamento legal para la determinación del Impuesto Predial en el Estado de México, tomando como objeto del gravamen todo bien inmueble que se ostente en calidad de posesionario o propietario.

Cabe resaltar que para la determinación de la base para el cálculo del pago del gravamen de mérito, la actual redacción del artículo 108 del Código Financiero de la entidad atiende a diversas condiciones que no tienen nada que ver con el hecho generador del impuesto y mucho menos con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, tales condiciones son:

- ☛ El valor catastral;
- ☛ El monto pagado en el ejercicio anterior por concepto de este impuesto;
- ☛ La superficie de terreno y de construcción si la hubiera;
- ☛ El que en los inmuebles materia del tributo se realicen actividades agropecuarias, forestales o acuícolas, cuya obligación de pago se genere por primera vez, pues en esos casos se considerará la superficie de terreno y de construcción si la hubiere;
- ☛ Que la superficie de terreno sea superior a 2500 metros cuadrados y que se realicen actividades agropecuarias, forestales o acuícolas, ya que de ser así se tomará en cuenta el monto pagado en el ejercicio anterior y el valor catastral, proporcionalmente.

Supuestos que por sí solos violentan el principio de equidad y proporcionalidad tributaria. En efecto, en términos del artículo 107 del Código Tributario del Estado de México, el Impuesto Predial grava la propiedad o la posesión de predios, motivo por el que, obligado resulta concluir que la porción de riqueza considerada como fuente gravada es precisamente la que se halla representada por los predios, entendidos como la suma del

terreno y la construcción, y que, en consecuencia, el monto del gravamen debe fijarse en relación directa con el valor de esos bienes, pues es la propiedad o la posesión de los mismos lo que revela que un particular cuenta con la capacidad suficiente para aportar una parte de su patrimonio al erario. En consecuencia la mecánica del establecimiento de bases diferenciadas viola flagrantemente tales garantías, ya que dicha diferenciación no atiende al hecho generador del tributo. Existe una notable ausencia de proporcionalidad y equidad cuando se establecen distintas bases, ajenas por completo a las manifestaciones de la capacidad contributiva de los sujetos obligados, que arrojarán montos diferentes del impuesto a cubrir.

Dicho de otra forma, para que el impuesto predial resulte proporcional, es menester que el monto a pagar corresponda en términos generales al valor del predio, cualquiera que sea el procedimiento empleado para determinar ese valor, siempre y cuando, claro está, éste sea lo más aproximado a la realidad.

Sin embargo, lo cierto es que la base del tributo predial en estudio no representa, en todos los casos, el valor del predio, pues se fija considerando valores distintos, como lo es el monto del pago del impuesto en el ejercicio anterior, así como el valor catastral e incluso la superficie y actividades a las que se destine el inmueble.

No se encuentra ninguna justificación para establecer que, dependiendo si el predio se ubica dentro o fuera del área de interés catastral, la base será el valor catastral o el importe pagado en el ejercicio anterior, más aun cuando es posible que dichos predios tengan valores de mercado similares, y como consecuencia de la aplicación de una u otra base, los importes del impuesto a cubrir sean distintos, puesto que en un caso el parámetro de medición fue el valor catastral y en otro el impuesto cubierto en el ejercicio anterior.

Idéntica irregularidad se presenta para el caso de inmuebles ubicados fuera de las áreas de interés catastral, puesto que si la obligación de pago se genera por primera vez, la base será la superficie de terreno y de construcción, en tanto que si ya ha existido la obligación de pago, será entonces la base el monto pagado en el ejercicio anterior lo que implica que, en el supuesto de que existiesen predios contiguos con idénticas dimensiones, se cubran importes del impuesto distintos como consecuencia de que en uno de ellos ya

existía la obligación de pago y en el otro ésta se generó por primera vez, a pesar de que los valores de ambos predios sean idénticos. En tal virtud al establecer el legislador diversas fuentes de las cuales deriva la base para el cálculo del pago del impuesto predial (el valor catastral y el monto pagado en el ejercicio anterior, entre otras), es que de ahí deviene la inconstitucionalidad del propio tributo, lo anterior aunado a la implementación de circunstancias extraordinarias a la base del propio tributo tal y como lo es el fin que se le otorgue al inmueble. Lo anterior no permiten establecer que exista equidad entre dos gobernados que se encuentren en el mismo supuesto es decir: Que son propietarios o poseedores de bienes inmuebles.

El establecimiento de bases diferentes no atiende al hecho generador del impuesto, y no resulta permisible, a la luz del principio de proporcionalidad, aceptar que en unos casos, la base gravable sea el valor catastral, en otros el importe del impuesto pagado en el año anterior, y en otros más los metros cuadrados de terreno y de construcción, siendo que el objeto del tributo (la propiedad o posesión de predios) es el mismo en los tres supuestos. Si la base es el elemento cuantificable sobre el que se va a determinar el monto del impuesto, ésta debe ser la misma frente a un mismo hecho generador, y ya será al momento de aplicación de las cuotas cuando se traduzca la carga impositiva diferenciada en función de la capacidad contributiva del sujeto (en este caso, en función de la solvencia patrimonial derivada de la propiedad del bien).

Puntualizando: si el hecho generador del crédito fiscal (la propiedad o posesión de inmuebles) es el mismo como tal, en cuanto al derecho real que deriva o al signo de riqueza que representa, no hay justicia tributaria si en unos casos la base gravable es el valor catastral de los inmuebles, en otros el importe del impuesto cubierto el año anterior y, en otros más, los metros cuadrados de terreno y de construcción. Es evidente que no hay equidad en cuanto que no hay tratamiento idéntico frente a la misma hipótesis de causación.

Si la base fuese siempre la misma (el valor catastral de los inmuebles, por ejemplo), es claro que la carga tributaria sería equitativa, ya sea que un predio se encuentre en una área de interés catastral o fuera de ella, puesto que dicho valor será diferente dependiendo de su ubicación y de los servicios y urbanización con que cuente y, por lo mismo, el importe

a pagar será distinto, dependiendo en este caso sí de la capacidad contributiva (el impacto patrimonial del bien), en tanto que conforme a la estructura que se contempla actualmente en el Código Tributario del Estado de México, la variedad de bases no responde a tal capacidad. Con el esquema vigente, el importe del impuesto a pagar no tiene relación estrecha con el peso patrimonial de la propiedad, puesto que la aplicación de una base totalmente diferente de otra (el importe pagado el año anterior, en relación con el valor catastral), no garantiza el entero proporcionado de un tributo y sí en cambio polariza sin sustento alguno las cargas tributarias de los sujetos que se encuentran frente al mismo hecho generador del impuesto: la propiedad o posesión de inmuebles. En tal sentido, es importante tener presente que el propio Código Financiero de la entidad reconoce en su artículo 185 que: *“El sistema de valuación catastral de inmuebles tiene como base las características predominantes en la circunscripción territorial denominada área homogénea y tomará como referencia los valores de mercado del suelo y de la construcción.”*, por tanto la base del impuesto debe referirse estrechamente a dichos valores, y no a consideraciones ajenas a estos parámetros.

Por lo tanto, el legislador se equivoca al pretender gravar un mismo objeto, de diversas maneras ello al incluir circunstancias extras al mismo, como lo son el fin para el cual es destinado el propio bien, pues como se ha señalado, lo que grava el impuesto de mérito no es el destino que se le otorgue al inmueble sino la propiedad o posesión de éste.

Por tanto, si los particulares deben calcular el importe del tributo sin atender al valor de sus predios, por una parte y por la otra se grava el inmueble de acuerdo al destino que se le otorgue a éste resulta manifiesto que se quebrantan los principios de proporcionalidad y equidad, pues no se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos obligados, representada en el valor de aquéllos.

Al respecto encontramos la Tesis emitida por el Pleno de la Suprema Corte con el número P.LXXIII/2000, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, correspondiente al mes de junio del año dos mil, novena época, página 33, que textualmente dice:

“PREDIAL. LOS ARTÍCULOS 11 Y 12 DE LA LEY DE INGRESOS DE LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE MÉXICO PARA EL EJERCICIO FISCAL DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS, QUE FIJAN LA BASE DEL TRIBUTO RELATIVO, VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 1º de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México, el impuesto predial debe gravar la propiedad o la posesión de predios, entendidos como la suma del terreno y la construcción; y, por tanto, el monto del gravamen debe fijarse en relación directa con el valor de esos bienes, pues es la propiedad o posesión de ellos lo que revela que un particular cuenta con la capacidad suficiente para aportar una parte de su patrimonio al erario. Ahora bien, para que el impuesto predial sea proporcional, es menester que el monto a pagar corresponda, en términos generales, al valor del predio, cualquiera que sea el procedimiento empleado para determinar ese valor, siempre y cuando éste se ajuste a la realidad. Sin embargo, los artículos 11 y 12 de la ley de ingresos de referencia, señalan que para calcular el impuesto predial se considerará como base el monto total del pago anual efectuado por este mismo concepto en el ejercicio anterior, lo que podría llevar al extremo de que, transcurridos varios ejercicios, el monto del impuesto no guarde correspondencia ni siquiera lejana con el valor del predio, y que los contribuyentes estén obligados a pagar una suma que no se encuentra en proporción directa con la riqueza que los hace aptos para contribuir al gasto público, esto es, con el valor real del predio; entonces esa técnica para el cálculo del impuesto relativo constituye una clara violación consagrada en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, sobre todo si se observa que de un ejercicio a otro pueden producirse variaciones significativas en el valor de los predios, de modo tal que la ley debe prever los mecanismos que permitan al contribuyente demostrar, para efectos de ajustar el impacto de la carga tributaria a su capacidad real, el incremento de valor o demérito de los predios de su propiedad, lo que no sucede en la especie, y lleva a considerar la inconstitucionalidad de los preceptos de la ley de ingresos en mención.”

También encontramos la Jurisprudencia número 269, emitida por el Pleno de la Suprema Corte, en la Séptima Época, visible en le Semanario Judicial de la Federación, Tomo I del Apéndice de 1995, página 251, la cual es del tenor literal siguiente:

“PREDIAL, INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS FRACCIONES III Y IV DEL ARTÍCULO 22 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 1983. EN CUANTO VIOLA EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN. Al establecer el artículo 22, fracciones III y IV de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, vigente a partir del 1º de enero de 1983, que las autoridades fiscales tienen la facultad de señalar el valor mínimo del suelo y de modificar el valor catastral cuando éste resulte inferior a aquél, así como de determinar el valor de los inmuebles con base en la aplicación de valores unitarios, se viola el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, porque el valor determinado en esa forma no revela la capacidad contributiva, puesto que se aparta del valor real del inmueble, contrariándose el principio de proporcionalidad; asimismo, porque al establecerse la posibilidad de que el impuesto predial se determine conforme a valores apartados del valor real, se da lugar a que, quien tiene un inmueble de valor real elevado, pague menos que el que tiene un inmueble de valor inferior, violándose el

principio de equidad, y, finalmente, se infringe el principio de legalidad al otorgarse esas facultades a la autoridad administrativa sin señalarse ninguna regla a la que deba sujetarse.”

Del contenido de estas Tesis se refuerza la inconstitucionalidad de las bases contenidas en las fracciones II y V del artículo 108 del Código Financiero del Estado de México, puesto que si se considera como base del impuesto el monto pagado en el ejercicio anterior, dicho parámetro carece de total vinculación con el valor del predio, puesto que el importe cubierto en el ejercicio anterior no necesariamente reflejará el valor real del inmueble y, consecuentemente, no se apega a los principios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de nuestra carta magna.

De idéntica insubsistencia constitucional pecan el artículo 112 del Código Financiero y 15 de la Ley de Ingresos de los Municipios para el Ejercicio Fiscal de 2002, cuando el primero establece en su cuarto párrafo que *“El monto anual del impuesto predial a pagar, no podrá ser inferior al que resulte de aplicar al impuesto pagado en el ejercicio fiscal inmediato anterior, sin considerar las bonificaciones por pago anual anticipado y puntual cumplimiento, el factor de 1.0.”*; y el segundo que *“En todo caso, el monto anual del Impuesto Predial a pagar durante el ejercicio fiscal del año 2002, no podrá ser inferior al que resulte de aplicar al impuesto determinado en el ejercicio fiscal de 2001, el factor 1.00.”* Lo anterior, en virtud de que este importe mínimo a cubrir nada tiene que ver con el valor de los inmuebles, ya que no es remota ni improbable la posibilidad de que, por diversas razones y circunstancias, un inmueble vea demeritado su valor real o de mercado, lo que debería llevar aparejada la consecuente reducción del importe del impuesto predial a cubrirse, ajuste que no puede realizarse como consecuencia de esta injustificada y absurda limitante. El impuesto a pagar siempre será reflejo de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, que en las contribuciones inmobiliarias se manifiesta en función del valor de los inmuebles, por lo que es notoriamente anticonstitucional que, a pesar de que la capacidad contributiva resulte mermada como consecuencia de un decremento en el valor de un predio, el propietario o poseedor del mismo deba enterar el mismo importe del impuesto determinado en un ejercicio en el que dicho inmueble ostentaba un valor real superior.

De conformidad con los argumentos hasta aquí vertidos, resulta a todas luces evidente que la determinación del Impuesto Predial en el Estado de México, es contraria al contenido de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; además de que se hace evidente que nos encontramos frente a un esquema tributario que en vez de procurar la certidumbre, equidad y justicia fiscal, es un modelo que busca exclusivamente la recaudación hacendaria, sin considerar los derechos fundamentales del particular.

CONCLUSIONES

- I. Para que el Estado pueda instrumentar los medios necesarios para alcanzar su fin, es decir, el bien común, requiere llevar a cabo diversas funciones concretas y esenciales, entre las que se encuentra la actividad financiera en sus tres momentos: obtención, manejo y aplicación de recursos económicos. Lo anterior, se debe a que para la satisfacción de las diversas necesidades públicas, se requiere de grandes cantidades de recursos financieros, pero tal situación no significa, que el poder público puede hacerse de tales recursos sin límite o restricción alguna, pues primero debe estar facultado constitucionalmente para ello a través de la potestad y competencias tributarias; y segundo, debe acatar los lineamientos encaminados a resguardar el patrimonio de los gobernados, mismos que se encuentran contenidos en las garantías constitucionales conocidas como tributarias; aunado a que también se encuentra obligado, a acatar las diversas garantías individuales enmarcadas en los rubros de igualdad, libertad, propiedad y seguridad jurídica.
- II. En el Estado Mexicano, el impuesto es la contribución que aporta mayores ingresos a la hacienda pública, el cual requiere para su validez constitucional cumplir con los siguientes requisitos:
 - a) Estar establecido en una ley formal y materialmente hablando, en la cual se establezcan y definan claramente todos sus elementos;
 - b) Ser proporcional y equitativo, es decir, acorde con la capacidad para contribuir por parte del sujeto obligado al pago y dando un tratamiento desigual a contribuyentes colocados en situaciones jurídicas distintas; y
 - c) Su producto debe destinarse al gasto público, por lo que los ingresos que se recauden a través de él, no se pueden desviar para realizar erogaciones que no sean propias del gasto público.
- III. Para que el Estado pueda obtener recursos provenientes de cualquier contribución, necesariamente requiere contar con potestad y competencia tributarias. En México, sólo la federación y las entidades que la conforman cuentan con ambas, ya que el municipio, carece de potestad impositiva, quedando sujeto a los gravámenes que en

su favor autorice la legislatura local. Esta forma de organización tributaria, implica que no se encuentren perfectamente delimitadas las materias que puede gravar cada nivel de gobierno, lo cual a originado serios problemas tributarios, mismos que se han aminorado gracias al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

- IV. Con el afán de fortalecer a las haciendas municipales, y ante su falta de potestad tributaria; a través de reformas constitucionales, se le ha asignado a los Municipios de forma exclusiva, la materia tributaria inmobiliaria, lo cual ha sido de vital importancia para la vida de este nivel de gobierno; aunado a que dicha facultad, no puede ser limitada por las leyes federales, ni los congresos locales están facultados para establecer exenciones o subsidios respecto de las contribuciones derivadas de esta materia; siendo el impuesto predial el de mayor relevancia.
- V. El impuesto predial, conceptualizado como la prestación en dinero que deben pagar las personas por la propiedad o posesión de predios y las construcciones adheridas a ellos, es estrictamente municipal, y sus elementos son: a) Sujeto activo, fisco municipal quién controla, exige y administra el importe recaudado; b) Sujeto pasivo, los propietarios o poseedores de predios ubicados dentro del territorio del Municipio de que se trate; c) Objeto, la propiedad o posesión de inmuebles, así como las construcciones adheridas a ellos; d) Base, doctrinalmente el valor catastral o fiscal de los predios o construcciones; en su caso, el valor de avalúo; y e) Tarifa, el tanto al millar anual o la cantidad a pagarse sobre el valor del inmueble, considerando sus características, ubicación y régimen de propiedad.
- VI. Los principales garantías constitucionales en materia tributaria, se desprenden del artículo 31, fracción IV, pues además de establecer la obligación de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos del Municipio en que residan, contempla los principios tributarios de proporcional y equidad, mismos que deben ser respetados tanto por el legislador al momento de crear la contribución, como por la autoridad administrativa al realizar su cobro. La proporcionalidad, radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica; para lograr que se respete este principio, se requiere que la base gravable permita medir dicha capacidad económica, debiendo existir una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la capacidad para contribuir. Por su parte la

equidad, se refiere a que los sujetos colocados en una misma situación jurídica deben recibir un trato igual, y uno desigual aquellos ubicados en desigualdad.

VII. El hecho generador y objeto del impuesto predial en el Estado de México, consiste en ser propietario o poseedor de inmuebles y construcciones adheridas a ellos; por lo tanto, para que sea proporcional debe haber una relación estrecha entre tales bienes y la capacidad contributiva de los obligados al pago, la cual debe poderse medir a través de la base del gravamen, en consecuencia, si la porción de riqueza que se está considerando para el tributo son dichos inmuebles, el monto del impuesto debe fijarse en relación directa con su valor, independientemente del método que se utilice para cuantificarlo. No obstante lo anterior, en el Estado de México, las bases del impuesto establecidas en el Código Financiero de la Entidad, en nada reflejan dicha capacidad contributiva, pues establecen que el impuesto hay que calcularlo sobre aspectos que no reflejen en nada el valor de los predios, tales como el monto pagado en el ejercicio anterior, la superficie de terreno y de construcción, o según las actividades que se desarrollen en los inmuebles.

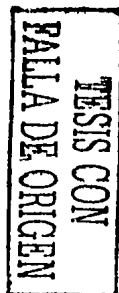
VIII. De igual forma el tributo en estudio es inequitativo, ya que permite que dos propietarios o poseedores de inmuebles, tributen de forma diversa, pues uno lo podrá hacer de acuerdo al valor catastral del inmueble, y el otro de acuerdo con el monto pagado en el ejercicio anterior, recibiendo en consecuencia un trato desigual, lo cual no puede permitirse, si consideramos que es posible que dichos predios tengan valores iguales, y sin embargo se cubrirán por ellos tributos distintos, según la base que se aplique.

IX. Al establecer el legislador diversas bases para la determinación del monto a pagar por concepto de impuesto predial, de ello deviene la inconstitucionalidad, pues no existe vinculación alguna entre hecho generador, base y capacidad contributiva, ni se procura que los propietarios o poseedores de inmuebles al estar en la misma situación, paguen de igual forma, resultando evidente la falta de proporcionalidad y equidad en el método para determinar el importe a pagar por concepto de impuesto predial en el Estado de México, y con ello resulta clara la trasgresión al artículo 31 fracción IV, de la Constitución General de la República.

TESIS CON
FALTA DE ORIGEN

BIBLIOGRAFÍA

- ⊕ Acosta Romero, Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, México, 1990.
- ⊕ Armienta Calderón, Gonzalo. *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1977.
- ⊕ Burgoa Orihuela, Ignacio. *Derecho Constitucional Mexicano*, ed. Porrúa, México, 1994.
- ⊕ Burgoa Orihuela, Ignacio. *Las Garantías Individuales*, ed. Porrúa, México, 1998.
- ⊕ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*, Ed. Oxford, 4ª edición, México, 2000.
- ⊕ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Ed. Porrúa, 10ª Edición, Tomos I y II, México 1997.
- ⊕ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1999.
- ⊕ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Lucero Espinosa Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo*, primer curso, Ed. Porrúa, México, 2000.
- ⊕ Delgadillo Gutiérrez, Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Ed. Limusa, México, 1998.
- ⊕ Flores Zavala, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*. Ed. Porrúa, México, 1995.
- ⊕ Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa, México, 1989.
- ⊕ Galindo Garfías, Ignacio. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, ed. Porrúa, México, 1996.
- ⊕ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Ed. De Palma, Buenos Aires, 1970.
- ⊕ Giuliani Fonrouge, Carlos M y Juan E. Bello. *Procedimiento Impositivo*, Ed. De Palma, Buenos Aires, 1970.
- ⊕ Kelsen, Hans. *Teoría General del Estado*, Ed. Porrúa, México, 1965.
- ⊕ Jellinek, Georg. *Teoría General del Estado*, Ed. Albatros, Buenos Aires, 1943.



- ⊕ Margain Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. ed. Universitaria Potosina, México, 1973, 3ª edición.
- ⊕ Orrantía Arellano, Fernando A., *Las facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal*, Ed. Porrúa, México, 1998.
- ⊕ Quintana Valtierra, Jesús y Rosas Yáñez Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Trillas, 3ª edición, México, 1998.
- ⊕ Rojina Villegas, Rafael, *Teoría General del Estado*, Ed. Porrúa, México, 1965.
- ⊕ Sánchez Gómez, Narciso, *Los Impuestos y La Deuda Pública*. Ed. Porrúa, México, 2000.
- ⊕ Serra Rojas, Andrés, *Teoría del Estado*. Ed. Porrúa, México, 1996.
- ⊕ Tena Ramírez, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, ed. Porrúa, México, 1992.
- ⊕ XLVI Legislatura del Congreso de la Unión. Cámara de Diputados. *Derecho del Pueblo Mexicano. México a través de sus Constituciones*. Tomo V, México, 1967.
- ⊕ Sayagues Lasso, Enrique. *Traite de Droit Administratif*, Tomo I y II, Uruguay, 1963.
- ⊕ Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*, Ed. Depalma, Argentina, 1993

LEGISLACIÓN

- ⊕ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- ⊕ Código Financiero del Estado de México y Municipios, Gaceta del Gobierno del Estado de México, publicación del 9 de marzo de 1999.
- ⊕ Gaceta del Gobierno del Estado de México. Publicada el 29 de diciembre de 2000, en el que se contiene el decreto número 13, con el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Financiero del Estado de México y Municipios.
- ⊕ Gaceta del Gobierno del Estado de México. Publicada el 31 de diciembre de 2001, en el que se contiene el decreto número 50, con el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Financiero del Estado de México y Municipios.
- ⊕ Gaceta del Gobierno del Estado de México. Publicada el 6 de diciembre de 2002, en el que se contiene el decreto número 106, con el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Financiero del Estado de México y Municipios.
- ⊕ Código Fiscal de la Federación.
- ⊕ Código Financiero del Distrito Federal.
- ⊕ Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- ⊕ Ley Federal de Derechos.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN