



**UNIVERSIDAD LASALLISTA  
BENAVENTE**



**FACULTAD DE DERECHO**

Con estudios incorporados a la  
Universidad Nacional Autónoma de México  
CLAVE: 879309

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA  
CONTRIBUCIÓN SOBRE EL DERECHO  
DE ALUMBRADO PÚBLICO**

**TESIS**

Que para obtener el título de  
**LICENCIADO EN DERECHO**

**Presenta:**

**EDGAR GARCÍA OROZCO**

**Asesor: LIC. ROBERTO J. NAVARRO GONZÁLEZ**

**Celaya, Gto.**

**Agosto 2007**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

## **AGRADECIMIENTOS**

A mi familia, que me da más devoción amorosa de lo que yo podría darles en toda mi vida.

A mi Padre por su esfuerzo económico para solventar mi carrera.

A mi Madre por su entusiasmo y ánimo que me supo infundir.

A mi Hermano el Lic. Rodolfo cuyo ejemplo de probidad intelectual y moral tendré presente por siempre.

A todos los maestros, amigos y compañeros que me han estimulado en ésta tarea.

A mi asesor el Lic. Roberto J. Navarro González por su orientación en la elaboración de ésta tesis.

**GRACIAS.**

# ÍNDICE

PAG

## **CAPÍTULO PRIMERO.**

### **I EL PRESUPUESTO DE EGRESOS Y EL GASTO PÚBLICO.**

1.1. CONCEPTO DE PRESUPUESTO.....	1
1.2. LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PRESUPUESTO DE EGRESOS.....	3
1.2.1. PRINCIPIO DE EQUILIBRIO PRESUPUESTARIO.....	5
1.2.2. PRINCIPIO DE ANUALIDAD.....	6
1.2.3. PRINCIPIO DE UNIDAD.....	8
1.2.4. PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD.....	9
1.2.5. PRINCIPIO DE NO AFECTACIÓN DE RECURSOS.....	9
1.2.6. PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD.....	10
1.2.7. PRINCIPIO DE PREVISIÓN.....	10
1.2.8. PRINCIPIO DE PUBLICIDAD.....	11
1.3. CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS.....	11
1.3.1. CLASIFICACIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS.....	13
1.3.2. CLASIFICACIÓN ADMINISTRATIVA.....	13
1.3.3. CLASIFICACIÓN SEGÚN EL OBJETO DEL GASTO PÚBLICO.....	14
1.3.4. CLASIFICACIÓN ECONÓMICA.....	15

1.3.5. CLASIFICACIÓN POR FUNCIONES.....	16
1.3.6. CLASIFICACIÓN DEL GASTO PÚBLICO SEGÚN EL MANUAL DE LAS NACIONES UNIDAS.....	16
1.3.7. CLASIFICACIÓN SECTORIAL DEL GASTO PÚBLICO.....	17
1.4. PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN Y APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO.....	17
1.4.1. CONTROL Y EVALUACIÓN ADMINISTRATIVOS DEL GASTO PÚBLICO.....	19

## **CAPÍTULO SEGUNDO.**

### **LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES Y LOS PRINCIPIOS QUE LOS RIGEN.**

2.1. DEFINICIÓN DE GARANTÍA INDIVIDUAL.....	22
2.2. CLASIFICACIÓN DE LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES.....	26
2.3. GARANTÍAS INDIVIDUALES EN MATERIA FISCAL....	28
2.4. GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.....	32
2.5. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN A LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES.....	34
2.6. LA SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL DE LA CARTA MAGNA.....	35
2.7. JERARQUÍA DE LA CONSTITUCIÓN.....	37

## **CAPÍTULO TERCERO.**

### **III LOS TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES**

3.1. TERMINOLOGÍA.....	39
3.2. DEFINICIONES Y CLASIFICACIONES DE LOS TRIBUTOS.....	39
3.3. CARACTERES DEL TRIBUTO.....	41
3.3.1. CARÁCTER PÚBLICO.....	41
3.3.2. ES UNA PRESTACIÓN EN DINERO O EN ESPECIE.....	41
3.3.3. ES UNA OBLIGACIÓN EXLEGE.....	42
3.3.4. ES UNA RELACIÓN PERSONAL, DE DERECHO, OBLIGATORIA.....	42
3.3.5. SU FINALIDAD ES PROPORCIONAR RECURSOS.....	42
3.3.6. DEBEN SER JUSTOS.....	43
3.3.7. EN PRINCIPIO, LOS RECURSOS QUE PRODUCEN LOS TRIBUTOS NO DEBEN AFECTARSE A GASTOS DETERMINADOS.....	43
3.3.8. ALGUNOS CARACTERES NEGATIVOS.....	44
3.4. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LOS LOS IMPUESTOS.....	46
3.5. LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	49
3.5.1. NATURALEZA JURÍDICA DEL INSTITUTO MEXICANO DE SEGURIDAD SOCIAL.....	50
3.5.2. LAS CUOTAS Y LOS CAPITALS CONSTITUTIVOS LA LSS DE 1973.....	51

3.5.3. CARÁCTER FISCAL DE LAS CUOTAS.....	51
3.6. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LAS LAS CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.....	52
3.6.1. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS QUE RIGEN LAS CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.....	52
3.6.2. DIFERENCIAS ENTRE CONTRIBUCIONES ESPECIALES E IMPUESTOS.....	56
3.7. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LOS DERECHOS.....	58
3.7.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA DE DERECHOS.....	59

## **CAPÍTULO CUARTO**

### **LA OBLIGACIÓN Y LA RELACIÓN TRIBUTARIA.**

4.1. LA OBLIGACIÓN EN GENERAL.....	62
4.1.1. LA OBLIGACIÓN CIVIL.....	62
4.1.2. LOS ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN CIVIL.....	63
4.2. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	64
4.3. LA RELACIÓN TRIBUTARIA.....	65
4.3.1. EL CRÉDITO FISCAL.....	68
4.3.2. LA DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.....	69
4.3.3. NACIMIENTO DEL CRÉDITO FISCAL.....	71

4.3.4. LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	73
--	----

## **CAPÍTULO QUINTO**

### **LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA CONTRIBUCIÓN SOBRE EL DERECHO DE ALUMBRADO PÚBLICO.**

5.1. INTRODUCCIÓN.....	79
5.1.1. DE LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD.....	81
5.2. NORMA GENERAL INCONSTITUCIONAL Y MEDIO OFICIAL EN QUE FUE PUBLICADA.....	82
5.3. FACULTAD DEL CONGRESO DE LA UNIÓN.....	83
5.4. FACULTAD Y OBLIGACIONES DE LOS MUNICIPIOS.....	89
5.5. OBLIGACIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS MEXICANOS EN MATERIA CONTRIBUTIVA.....	92
5.5.1. VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.....	93
5.5.2. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE EQUIDAD.....	99

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA



## **INTRODUCCIÓN.**

En este estudio de investigación jurídica, desarrollé cinco capítulos; dentro de los cuales en el primer capítulo abordaré temas tales como. El presupuesto de egresos y el Gasto Público, para determinar su naturaleza jurídica que es un acto formalmente legislativo y materialmente administrativo, así como la definición del gasto público.

En el segundo capítulo emplearé el tema de las Garantías Individuales en materia fiscal, en lo concerniente a la seguridad jurídica del contribuyente y los principios constitucionales que los rigen a dichas garantías, para saber hasta donde llega la protección de la esfera jurídica del sujeto pasivo de la relación tributaria, así como el alcance que tienen dichas garantías en nuestra Carta Magna y leyes secundarias que de ella reglamentan.

En el tercer capítulo titulado los Tributos o Contribuciones manejaré temas como su clasificación según el Código Fiscal de la Federación y así como su contemplación en la máxima Ley que es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y demás leyes secundarias que las establecen como cumplimiento de obligaciones.

En el cuarto capítulo ocuparé temas que abarquen la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público establecida en la Carta Magna, así como los sujetos obligados de la relación tributaria, además de la determinación del crédito fiscal y sus modos de extinción de la obligación.

En el quinto y último capítulo demostraré la inconstitucionalidad de la ley de ingresos del municipio de Celaya, Gto., para el ejercicio fiscal 2006, en razón a la tarifa establecida que no atiende a los principios de proporcionalidad y equidad establecidos en la Carta Magna, así como de la Facultad exclusiva del Congreso de la Unión para legislar en materia de Energía Eléctrica.

## CAPITULO PRIMERO

### **EL PRESUPUESTO DE EGRESOS Y EL GASTO PÚBLICO**

#### **1.1 CONCEPTO DE PRESUPUESTO**

Quizá el origen del presupuesto, como lo conocemos, aparece en el derecho inglés, cuando el parlamento impone limitaciones a la actividad gubernamental del monarca.

En el siglo XIX y a principios del s. XX, la idea se desarrolla en torno a la autorización que implica el mismo presupuesto para que la administración gaste los dineros públicos. Más adelante se percibe la influencia que el presupuesto ejerce en la economía nacional, así como en el logro de los fines estatales.

En la actualidad, y dado el desarrollo de la planeación y del presupuesto por programas, no se concibe la actividad presupuestaria sin que esté debidamente ligada a los objetivos del estado y a la orientación económica de las tareas de la comunidad.

La Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación que estuvo en vigor de 1935 a 1976 definía el presupuesto como “la autorización expedida por la Cámara de Diputados, a iniciativa del Ejecutivo, para expensar las actividades oficiales, obras y servicios públicos, a cargo del Gobierno Federal, durante el período de un año, a partir del 1º de enero” (artículo 28).

En 1976 se expidió la Ley del Presupuesto Contabilidad y Gasto Público, que significa la implantación general de la Administración Federal del Presupuesto por Programas.

El Presupuesto por Programas se ha definido como “un sistema en que se presta especial atención a las cosas que un gobierno realiza, más bien que a las cosas adquiere. Las cosas que un gobierno adquiere, tales como servicios personales, provisiones, equipos, medios de transporte, etc., no son naturalmente, sino medios que emplea para el cumplimiento de sus funciones”.<sup>1</sup>

El Presupuesto por programas es un proceso integrado de formulación, ejecución, control y evaluación de decisiones, tendientes a lograr una mayor

---

<sup>1</sup> Manual de Presupuesto por Programas y Actividades, Subdirección Fiscal y Financiera del Departamento de Asuntos Sociales de las Naciones Unidas, 1962.p.3.

racionalización de la función administrativa, que parte de una clara definición de objetivos y metas, y conlleva la determinación de las acciones alternativas que pueden ejecutarse; la selección de las más adecuadas; su agrupación en programas; su cuantificación en función del destino del gasto, así como una clara determinación y de funciones y responsabilidades.

Nuestra Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público (artículo 13) dispone que el gasto público se basará en presupuestos que se formularán con apoyo en programas, que señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución, y se fundarán en costos.

Así, mismo, la Ley en comento define al Presupuesto de Egresos como el acto legislativo (decreto) aprobado por la Cámara de Diputados, e iniciativa del Ejecutivo, para expensar, durante el periodo de un año, a partir del 1° de enero, las actividades, las obras y los servicios públicos previstos en los programas a cargo de las unidades que en el propio presupuesto se señalen (artículo 15). Comprende las previsiones del gasto público que deben realizar las diversas actividades centralizadas y descentralizadas del Gobierno Federal.

Las ventajas del Presupuesto por Programas son: mejora la planeación del trabajo; mayor precisión en la confección de los presupuestos; determinación de responsabilidades; estimaciones presupuestarias más precisas; mejor comprensión de las necesidades; permite acumular sistemáticamente información para corregir y adecuar los programas a la realidad cambiante y aprovechar los fenómenos coyunturales de la economía; mayor posibilidad de reducir los costos; mayor comprensión por parte del Poder Ejecutivo, del Poder Legislativo y del Público, acerca del contenido y alcances del presupuesto; identificación de funciones duplicadas; mejor control de la ejecución de los programas.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos da facultad al Congreso de la Unión para “imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto” (artículo 73, fracción VII) y del artículo 72, inciso h), se desprende la conclusión, apoyada por la práctica, en el sentido de que la iniciativa de la ley de ingresos debe ser discutida primeramente en la Cámara de Diputados y posteriormente por la Cámara de Senadores.

La fracción IV del artículo 74 en su segundo párrafo nos dice “El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara de Diputados la iniciativa de Ley de Ingresos y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre, debiendo comparecer el Secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

A diferencia de la mayoría de las leyes, cuya discusión puede iniciarse en cualquiera de las dos Cámaras, la ley de Ingresos debe discutirse primeramente en la Cámara de Diputados (artículo 72, inciso h) y su discusión y aprobación *debe preceder* a la discusión y aprobación de la iniciativa del Presupuesto de Egresos.

El maestro Rafael Bielsa define el presupuesto como “un cálculo legal de ingresos y gastos públicos autorizados para ser realizados en un período administrativo financiero”.<sup>2</sup>

Los elementos esenciales del presupuesto son los siguientes:

- a) Es un acto del poder legislativo;
- b) Contiene autorización a la Administración pública para que ésta utilice los recursos pecuniarios que recauden;
- c) Esta limitado, en el tiempo, a un año fiscal, en el cual en nuestro país corresponde al año de calendario del 1º de Enero al 31 de diciembre.

El Presupuesto constituye el instrumento jurídico que va a permitir a la administración pública erogar las cantidades necesarias para cubrir los gastos públicos y atender las necesidades colectivas, de acuerdo a la jerarquización que de éstas se haya hecho.

## **1.2 NATURALEZA JURÍDICA DEL PRESUPUESTO DE EGRESOS**

La doctrina extranjera ha discutido mucho en relación a si el presupuesto de egresos tiene el carácter de acto legislativo tanto en su aspecto formal como en su aspecto material. Bajo la influencia de los administrativistas franceses, Duguit, Jèze, quienes a su vez se inspiraron en los juristas alemanes Leband y Jellinek, una gran mayoría de autores se ha inclinado por considerar el

---

<sup>2</sup> BIELSA Rafael, Derecho Administrativo, t. II, 6ª ed. Buenos Aires, 1964.

presupuesto de egresos como un acto formalmente legislativo, pero materialmente administrativo, por ser un acto de previsión y de autorización.

Gran parte de la discusión en la doctrina extranjera ha surgido con motivo de que el acto del Presupuesto comprendo no sólo los egresos (como ocurre en México), sino también los ingresos. Por ello Jèze ha sostenido que el presupuesto es una mezcla de actos jurídicos reunidos en un solo documento, que para su análisis debe dividirse en cuanto a recursos y a gastos.<sup>3</sup>

En México, el maestro Gabino Fraga expone “que para poder llegar a una conclusión sobre el particular (la naturaleza intrínseca del Presupuesto), es necesario conocer a fondo los efectos jurídicos que produce el Presupuesto”.

Los efectos jurídicos del Presupuesto de Egresos, según Gabino Fraga, son los siguientes:

- a) El presupuesto constituye la autorización indispensable para que el Poder Ejecutivo efectúe la inversión de los fondos públicos ( Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos artículo 126).
- b) El presupuesto constituye la base para la rendición de cuentas que el Poder Ejecutivo debe rendir al Legislativo ( Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos artículo 74, fracción IV).
- c) El presupuesto, consecuentemente, produce el efecto de descargar de responsabilidad al Ejecutivo, como todo manejador de fondos de descarga cuando obra dentro de las autorizaciones que le otorga quien tiene poder para disponer de esos fondos.
- d) A su vez, el presupuesto es la base y medida para determinar una responsabilidad, cuando el Ejecutivo obra fuera de las autorizaciones que contiene (artículo 4º de la ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda).

El primero de los efectos jurídicos señalados, del que son corolario los demás, es el que en realidad viene a dar la clave para la solución del problema que tenemos planteado. Otorgar autorización no es otra cosa sino realizar la condición legal necesaria para ejercer una competencia que no crea el mismo

---

<sup>3</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero, de Palma 1968. p. 72.

condición legal necesaria para ejercer una competencia que no crea el mismo acto de autorización, sino que está regulada por una ley anterior.

En resumen la naturaleza jurídica del presupuesto de egresos es la de un acto legislativo, en su aspecto formal, y la de un acto administrativo en su aspecto material.

## **1.2. PRINCIPIOS QUE RIGEN EL PRESUPUESTO.**

### **1.2.1.-PRINCIPIO DEL EQUILIBRIO PRESUPUESTARIO**

El maestro Giuliani Fonrouge opina del equilibrio presupuestario que “constituía un axioma en las finanzas tradicionales aun cuando ese concepto también es aceptado por las teorías modernas, la idea de equilibrio puramente financiero (cifras o contable) ha sido reemplazado por un equilibrio económico, manifestándose de tal modo una evolución de lo estático hacia lo dinámico”.<sup>4</sup>

El Principio del equilibrio presupuestario también llamado por el Maestro Ríos Elizondo como principio de exactitud afirma que “aplica en la preparación y sanción del presupuesto, y exige que tanto los gastos como los ingresos dados en cifras, se calculen mediante estudios socioeconómicos que permitan llegar aproximadamente a cifras reales, en cuanto a lo que habrá de recaudarse en el ejercicio de que se trate y lo que se gastará en el mismo periodo”.<sup>5</sup>

La Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público en su artículo 22 lo menciona de manera indirecta, cuando dice que “toda proposición de aumento o creación de partidas al proyecto de presupuesto, debe agregarse la correspondiente iniciativa de ingreso, si con tal proposición se altera el equilibrio del presupuesto”.

La exactitud atañe a que las cantidades correspondan a lo que el poder público necesitará para cumplir con las atribuciones estatales. Pero que se considera conveniente para efectos de rectoría económica, que el Estado gaste un poco más de lo que recauda, o sea, que se admite un cierto déficit.

---

<sup>4</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero, de Palma 1968. p. 79.

<sup>5</sup> RÍOS ELIZONDO, Roberto, El Presupuesto de Egresos, en Estudios de Derecho Público Contemporáneo, UNAM/FCE, México, 1972. pp. 250-292.

El déficit del presupuesto puede ser de dos tipos:

a) Económico: la administración pública eroga recursos mayores a los captados.

b) Legal: el poder público excede sus gastos al monto autorizado por el legislativo.

La teoría clásica sostenía que el presupuesto no debía tener ni déficit ni tampoco superávit; sin embargo, no se rechazaba el déficit en forma absoluta, sino que se le consideraba como un mal tolerable únicamente en situaciones excepcionales, en que había que recurrir en forma limitada al crédito público.

La teoría moderna representados por Duverger, Einaudi, Grizzioti, Hansen, Lerner, Keynes y Beveridge, entre otros, sostienen que el empréstito es en muchas ocasiones oneroso que el impuesto extraordinario, que determina el aumento de la riqueza como “multiplicador de inversiones”, que incrementa la renta nacional en un ritmo superior al aumento de la deuda pública, que de nada sirve un equilibrio presupuestario si un país padece un desequilibrio económico, por lo que considerando que el equilibrio presupuestario debe ser la norma general, la estima, sin embargo, como susceptible de excepciones y flexible según las circunstancias, por lo que en ocasiones y en forma transitoria puede ser conveniente el desequilibrio presupuestario.

### 1.2.2. PRINCIPIO DE ANUALIDAD

En el artículo 74, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que sea facultad de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar *anualmente* el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Afirma El Maestro Ríos Elizondo “que en la actualidad este principio ha sido desechado, ya que todo depende de la política financiera que al respecto se observa, como acontece en algunos países en que el presupuesto tiene una duración de más de un año. Sin embargo, somos de opinión que es conveniente para todos conceptos dicha anualidad, pues de una parte hace posible revisar cada año la procedencia o avances de los programas gubernamentales y de otra permite cumplir cabalmente con el principio democrático de que la representación nacional autorice y controle con toda oportunidad, los gastos que hace el Estado”.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> RÍOS ELIZONDO, Roberto. El Presupuesto de Egresos, en Estudios de Derecho Público Contemporáneo, UNAM/FCE, México, 1972. pp. 291-292.

En el artículo 15 de la Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público afirma que “el Presupuesto de Egresos será el que contenga el decreto que apruebe la Cámara de Diputados, a iniciativa del Ejecutivo, para expensar, durante el período de un año a partir del 1° de enero, las actividades, las obras y los servicios públicos previstos en los programas a cargo de las entidades que en el propio presupuesto se señalen”.

Del carácter anual del Presupuesto de Egresos se desprende que la Cámara de Diputados no puede conceder al Ejecutivo una autorización permanente para hacer erogaciones, sino que debe renovarla cada año.

Sin embargo la misma Ley en comentó en el artículo 30 introduce la modalidad de que se puedan aprobar, en casos excepcionales, contratos cuya ejecución trascienda el año del presupuesto en que se firman, lo que permitirá celebrar contratos para las obras y proyectos de gran envergadura, lo que ahora, dada la magnitud de nuestra economía, es bastante frecuente, se dispone que en estos casos, los compromisos excedentes no cubierto quedarán sujetos, para los fines de su ejecución y pago, a la disponibilidad presupuestal de los años subsecuentes.

Asimismo, y en relación con la deuda pública flotante, dispone la Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público en su artículo 29 que una vez concluida la vigencia del presupuesto sólo procede hacer pagos con base en él, por los conceptos efectivamente devengados en el año que corresponda y siempre que se hubieren contabilizado debida y oportunamente las operaciones correspondientes, y en su caso, se hubiere presentado por las entidades correspondientes, un informe al Sistema de Programación y Presupuesto de la deuda pública flotante, o pasivo circulante a fin del año anterior, señalando el monto y características, antes del día último de febrero de cada año.

El año financiero o ejercicio fiscal coincide con el año de calendario como lo establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 11 que los ejercicios fiscales coincidirán con el año de calendario, es decir, que inician el 1° de enero y concluyen el 31 de diciembre.

Si el presupuesto no ha entrado en vigor el 1° de enero no se podría, en los términos del artículo 126 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, hacer erogación alguna; esto quiere decir, que en nuestro país no existe la reconducción del presupuesto anterior.



Sin embargo según el artículo 75 de la Carta Magna el pago de salarios sí deberá efectuarse a pesar de la omisión en el presupuesto, por lo que podemos considerar que estamos en presencia de una reconducción parcial, válida únicamente para efectos de remuneración al trabajo personal.

Para el Maestro Giuliani Fonrouge “la realización práctica del concepto de anualidad determina una serie de problemas, ya que la complejidad de las funciones estatales no siempre permite concretar las operaciones en límite estrictos, la erogación comprometida en un año muchas veces se traduce en pagos efectuados en ulteriores periodos financieros con las dificultades imaginables”.<sup>7</sup>

“Existen dos sistemas para referir las operaciones presupuestarias al año financiero:

- a) Presupuesto de Caja y
- b) Presupuesto de Competencia

“En el presupuesto de caja se consideran únicamente los ingresos y las erogaciones materializadas, efectivamente realizadas, durante el periodo respectivo, lo que se computa es el movimiento de fondos con presidencia del origen o nacimiento de las operaciones”.

“En este sistema de cuentas se cierran indefectiblemente al término del año financiero, y por tanto, no puede haber residuo; lo que no ha podido cobrarse o pagarse durante el año, pasa al año siguiente”.

“En el sistema de competencias las cuentas no se cierran al finalizar el año, pues quedan pendientes hasta que se liquiden las operaciones comprometidas: el residuo resultante al final del año debe imputarse al mismo ejercicio y para ello se utiliza un periodo adicional más o menos extenso en que se contabilizan, el ejercicio financiero, pues, es más extenso que el año financiero”.<sup>8</sup>

### 1.2.3. PRINCIPIO DE UNIDAD

Para el maestro Fraga el principio de unidad del presupuesto consiste en

---

<sup>7</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho financiero, De Palma, Buenos Aires, Argentina. 1962 y 1969.p. 85.

<sup>8</sup> RODRIGUEZ BEREJO, Álvaro, Introducción al Estudio del Derecho Financiero, Madrid, 1976. p. 39.

que hay un solo Presupuesto y no varios, siendo dicha unidad exigible por ser la forma que permite apreciar con mayor exactitud las obligaciones del Poder Público, lo cual constituye una garantía de orden en el cumplimiento de ellas”.

El Maestro Giuliani Fonrouge dice que este principio de unidad “consiste en la reunión o agrupación de todos los gastos y recursos del Estado en un documento único”.

El principio de unidad tiene su base en los artículos 73, fracción VII, y 74, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que entre otras palabras hablan de la aprobación de “un presupuesto”.

Sin embargo el principio de unidad tiene una excepción constitucional, consagrada en el Artículo 126 de la Carta Magna, que habla de “no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por la ley posterior”.

#### 1.2.4.- PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD

El principio de universalidad consiste en que todos los gastos públicos deben estar autorizados por el Presupuesto y tiene su consagración Constitucional en el artículo 126, que dispone que “no podrá hacerse pago alguno que no esté consignado en el Presupuesto o determinado por ley posterior”.

#### 1.2.5.- PRINCIPIO DE NO AFECTACIÓN DE RECURSOS

Este principio “tiene por objeto que determinados recursos no se utilicen para la atención de gastos determinados, esto es, que no tengan una “afectación” especial, sino que ingresen a rentas generales; de modo tal que todos los ingresos sin discriminación, entren a un fondo común y sirvan para financiar todas las erogaciones”.<sup>10</sup>

Este principio tiene su consagración en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que dispone que: “Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico”.

---

<sup>9</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho financiero, De Palma, Buenos Aires, Argentina. 1962 y 1969.p. 92.

<sup>10</sup> Ibid. op.cit. p. 97.

### 1.2.6.- PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD

Para el Maestro Fraga argumenta que “la especialidad significa que las autorizaciones presupuestales no deben darse por partidas globales, sino detallando para cada caso el monto del crédito autorizado” y que “la finalidad de esta regla es, no sólo establecer orden en la administración de los fondos públicos, sino también dar base para que el Poder Legislativo pueda controlar eficazmente las erogaciones”.<sup>11</sup>

De la opinión de Ríos Elizondo sostiene que “el principio de especialidad se refiere a la ejecución del presupuesto y se divide en cualitativa y cuantitativa. La primera exige que sean invertidos todos los recursos precisamente en los fines señalados en el presupuesto. La segunda requiere que los gastos no excedan, en ningún caso, del importe asignado en el propio documento, pudiendo por el contrario, ser por menor cantidad, si no requiere hacer la erogación, en cuyo caso, procede efectuar las transferencias de Partidas que se estimen convenientes, lo cual deberá ser autorizado por la Cámara de Diputados oportunamente, al solicitársele la modificación presupuestal respectiva”.<sup>12</sup>

El fundamento constitucional lo encontramos en el artículo 74, fracción IV de la Carta Magna en cuanto que dicho precepto señala que al examinarse la Cuenta Pública debe verificarse si hay o no discrepancias entre las partidas del Presupuesto y las cantidades gastadas, y ya hemos visto que la partida es la autorización más concreta y detallada del gasto público. De la misma forma señala que no debe haber más que excepcionalmente partidas secretas.

La Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público en su artículo 25 dispone que el Sistema de Presupuesto y Programación “autorizará los trasposos de partidas cuando sea procedente, dándole la participación que corresponda a las entidades interesadas”.

### 1.2.7 PRINCIPIO DE PREVISIÓN

La previsión significa que el documento legislativo debe estar aprobado, promulgado y publicado antes de su entrada en vigor, para evitar la falta de actividad en la administración pública, lo que acarrearía graves trastornos económicos y jurídicos a la sociedad.

---

<sup>11</sup> FRAGA Gabino, Derecho administrativo, 12ª ed, Porrúa, México. 1968. p 275.

<sup>12</sup> RÍOS ELIZONDO, Roberto, El Presupuesto de Egresos, en Estudios de Derecho Público, Contemporáneo, UNAM/FCE, México, 1972, p. 291.

### 1.2.8.- PRINCIPIO DE PUBLICIDAD

Le Presupuesto ha de publicarse en el Diario Oficial de la Federación para que surta los efectos correspondientes. También, en los términos del artículo 120 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe incluirse en el órgano oficial de cada entidad federativa.

Ríos Elizondo cita el principio de publicidad “que significa que debe ser conocido por el pueblo en la forma más amplia posible, tanto en su fundamento como en sus cifras, su difusión debe hacerse desde el momento en que el jefe del Estado envía a la Cámara de Diputados el proyecto de presupuesto y continuarse durante todo su ejercicio. En suma, que debe darse a conocer a la nación, utilizándose los medios de difusión más idóneos y efectivos para este propósito, dándose así cumplimiento a elementales principios de democracia”.<sup>13</sup>

### 1.3.- CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS

El Maestro Gabino Fraga expresa que debemos entender por “gastos públicos los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”.<sup>14</sup>

Para el Licenciado Flores Zavala describe que “el gasto público definido por el Maestro Fraga le falta contemplar el aspecto de que no todos los gastos los realiza el Estado para la satisfacción de necesidades colectivas, pues también existen muchos casos en los que se realizan gastos justificados para la satisfacción de necesidades individuales, por ejemplo, una pensión, una indemnización a un particular por actos indebidos de funcionarios.”<sup>15</sup>

El Profesor Guiliani Fonrouge concluye que gasto público “es toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las Finanzas del Estado y

---

<sup>13</sup> RÍOS ELIZONDO Roberto, El Presupuesto de Egresos. México 1972. p. 291.

<sup>14</sup> FRAGA, Gabino., Derecho Administrativo, 12ª ed. Ed. Porrúa. México 1968. p. 270.

<sup>15</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Tomo I. Porrúa 1959. p. 183.

se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico-sociales”.<sup>16</sup>

La Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación pronunció en 1969 ejecutorias en que sostuvo con base en los artículos 65, fracción III, 73, fracción VII y 126 de la Constitución, 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, este concepto de gasto público se da, cuando el Presupuesto de Egresos de la Nación está prescrita la partida”.<sup>17</sup>

La Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público define que “el gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, así como pagos de pasivo o deuda pública, que realizan:

- a) El Poder Legislativo;
- b) El Poder Judicial;
- c) La Presidencia de la República;
- d) Las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República;
- e) El Departamento del Distrito Federal
- f) Los Organismos Descentralizados;
- g) Las Empresas de participación estatal mayoritaria y
- h) Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal.

“El gasto público está constituido por las erogaciones monetarias que realiza el estado en ejercicio de sus funciones; forma parte de la actividad financiera y se efectúa conforme a la respectiva autorización del poder legislativo (presupuesto de egresos)”.

El gasto público tiene gran importancia política y económica, ya que éste acelera el ritmo de crecimiento global, sectorial y espacial de la economía.

---

<sup>16</sup> GUILIANI FONROUGE. Carlos. Derecho Financiero. Argentina. 1969. p. 107 y 108.

<sup>17</sup> Informe a la SCJN, Sala Auxiliar, pp. 24-26.

Señala Roberto Ríos Elizondo que “es evidente que los egresos del Estado repercuten, directa y positivamente, en el ingreso nacional a través del volumen del consumo y del volumen de la inversión privada que integran dicho ingreso nacional”.<sup>18</sup>

### 1.3.1. CLASIFICACIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS.

Todo presupuesto debe tener una clasificación de los gastos públicos, en forma que se facilite la formulación, ejecución y contabilización del presupuesto. Este sistema debe ser uniforme para coordinar los planes de desarrollo económico y social con los presupuestos, como es el deseo de la época moderna.

Según la clasificación que se adopte será la información que se obtenga y el uso que se le pueda dar.

### 1.3.2 CLASIFICACIÓN ADMINISTRATIVA

El sector público comprende dos partes:

- a) El centralizado y
- b) El descentralizado o paraestatal

El sector central o gobierno comprende tres poderes:

- a) Legislativo;
- b) Ejecutivo y
- c) Judicial

El sector paraestatal lo conforman:

- a) Los organismo públicos autónomos
- b) Las empresas de participación estatal
- c) Los fideicomisos

### 1.3.3 CLASIFICACIÓN SEGÚN EL OBJETO DEL GASTO PÚBLICO.

La clasificación por objeto del gasto tiene por finalidad identificar las cosas que el gobierno compra.

---

<sup>18</sup> RÍOS ELIZONDO Roberto, El Presupuesto de Egresos. México 1972. p. 291.

Escribe Martner que “en un presupuesto por programas no desaparece la clasificación por objeto del gasto, sino que, por el contrario, se utiliza para especificar la composición de los gastos que es necesario hacer en cada programa para cumplir sus objetivos. Sirve, además, para establecer la composición de los gastos públicos y determinar la estructura de la demanda gubernamental o del resto de la economía. En un presupuesto-programa la clasificación por objeto del gasto se combina con la clasificación por programas y actividades, ligando de esta manera las cosas que se van a realizar con las cosas que se deben adquirir”.<sup>19</sup>

Esta Clasificación permite “Ordenar e identificar sistemáticamente los usos que se darán al dinero asignado a cada programa o actividad; para ello, debe identificar el tipo de bienes y servicios que se van a comprar para cumplir con los programas. Cabe señalar, sin embargo, que en algunos casos no se pueden identificar los usos; por ejemplo, cuando se trata de adquisición de servicios por contratos fuera de la administración pública, como es el caso de la construcción de obras públicas por contrato”.

La clasificación de los gastos según el objeto es la siguiente:

- a) Servicios personales: son los egresos por concepto de servicios prestados por el personal permanente y no permanente, tanto civil como militar. Incluye salarios ordinarios, salarios, sobresueldos, gastos de representación y toda otra remuneración en efectivo sin deducciones, tanto los programas de funcionamiento como de los de inversión.
- b) Servicios generales: comprende los pagos de servicios que no sean relacionados con el pago de los servicios de los empleados y que sean hechos a personas físicas o instituciones públicas o privadas, en compensación por la prestación de servicios de carácter no personal o el uso de bienes muebles o inmuebles, como servicios públicos, publicidad, impresión y encuadernación, viáticos, transportes de cosas, arrendamientos de edificios, servicios financieros, etc.

---

<sup>19</sup> MARTNER, G. Op. Cit. p. 106.

- c) Compra de bienes para administración: comprende la compra de artículos materiales y todos los bienes que se consumen en las actividades gubernamentales.
- d) Transferencias: incluye los egresos a favor de personas o empresas que corresponden a transacciones que no suponen una contraprestación en bienes o servicios, por ejemplo: pensiones, subsidios, aportaciones al Seguro Social, etc.
- e) Erogaciones especiales: son las condicionadas a un ingreso e imprevistas.
- f) Cancelaciones de pasivo: Incluye la amortización de la deuda pública.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (en época que manejaba los presupuestos de egresos) definió los gastos de transferencia como “las asignaciones presupuestarias que el Gobierno Federal transfiere, mediante ayudas o subsidios, a otros sectores públicos o privados, con objeto de redistribuir el ingreso nacional, mejorando el nivel de vida de grupos de población de escasos recursos y para fomentar actividades culturales o económicas”.

#### 1.3.4 CLASIFICACIÓN ECONÓMICA

Esta Clasificación identifica cada renglón de gastos y de ingresos según su naturaleza económica. Muestra la parte de los gastos que las entidades destinan a sus operaciones corrientes y la parte que destinan a creación de bienes de capital. Es una herramienta de análisis fiscal para los niveles de decisión y de planificación. Permite por un lado, verificar la magnitud de la presión tributaria en el sistema económico y la manera como se reparte el gasto público entre gastos corrientes, transferencias e inversiones. La información resultante de esta clasificación es de importancia tanto para la administración pública, pues a través de ella se da cuenta de la tendencia a abarcar responsabilidades en el proceso de desarrollo, como para la programación general, ya que evidencia de qué manera el sector público participa en la formación de los grandes agregados económicos, y especialmente en la formación bruta de capital”.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> MARTNER, G. Op. Cit. pp.412 y 424.



### 1.3.5 CLASIFICACIÓN POR FUNCIONES.

“Está clasificación agrupa las transacciones del gobierno, según la finalidad particular a que se destinen. Su objetivo consiste en presentar una descripción que permita fomentar al ciudadano común sobre la naturaleza de los servicios gubernamentales que se cubren con el dinero que paga en forma de impuestos y la producción de gastos públicos a que se destinan a cada tipo de servicio (educación, salud, telégrafos, comunicación, etc.)”<sup>21</sup>

### 1.3.6 CLASIFICACIÓN DEL GASTO PÚBLICO SEGÚN EL MANUAL DE LAS NACIONES UNIDAS.

I) Primer grupo esta conformado por Servicios Generales y actividades encaminadas a prestar servicios que requieren el uso del poder compulsivo tales como:

- a) La defensa nacional;
- b) La policía y la justicia;
- c) La Administración del Gobierno Central.

II) Segundo grupo, llamado de Servicios Sociales y Comunes está formado por actividades destinadas a prestar servicios sociales básicos a los consumidores tales como:

- a) Educación;
- b) Salud; y
- c) Servicio de Bienestar.

III) Tercer grupo, llamado de Servicios Económicos y cubre toda clase de actividades que son ejecutadas por el sector empresas de la economía, o que están asociadas con la provisión de servicios a las empresas privadas.

- a) Investigaciones científicas
- b) La promoción del comercio
- c) La explotación de recursos minerales y petroleros
- d) La reforestación, y la regulación de empresas privadas.

IV) Cuarto Grupo, es el de gastos inclasificables, que comprende los gastos que no pueden asignarse a determinados servicios o actividades, según se clasifican en el plan.

---

<sup>21</sup> MARTNER, G. pp. 117 y 445; VAZQUEZ ARROYO, p. 141.

### 1.3.7 CLASIFICACIÓN SECTORIAL DEL GASTO PÚBLICO.

“Dice Martner que la clasificación sectorial del gasto público tiene por objeto dar una idea de la magnitud del gasto público según los distintos sectores de la economía y al mismo tiempo evidenciar al nivel de los distintos programas que se encuadran en cada uno de esos sectores”.<sup>22</sup>

## 1.4 PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN Y APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 74, fracción IV y la Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público en su artículo 20 dispone que el Ejecutivo hará llegar a la Cámara de Diputados el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre. La discusión de este proyecto debe ser precedida por la aprobación de la Ley de Ingresos.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal otorga a la Secretaría de Programación y Presupuesto (Artículo 32) facultades para el despacho de los siguientes asuntos:

- a) Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la Administración Pública con la disponibilidad de recursos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional.
- b) Formular el programa del Gasto Público Federal y el proyecto de presupuestos de egresos de la Federación y presentarlo, junto con el del departamento del DF., a la consideración del Presidente de la República.
- c) Autorizar los programas de Inversión Pública de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.
- d) Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requieren la vigilancia y valuación del ejercicio del Gasto Público Federal y de los Presupuestos de Egresos.

---

<sup>22</sup> MARTNER, Op. Cit. pp. 412 y 417.

La Cámara de Diputados debe dar atención inmediata a la iniciativa de Ley de ingresos, a fin de que, una vez sancionada por ella, la remita al Senado, para los mismos efectos, y en seguida la Cámara de Diputados debe ocuparse del proyecto de Presupuesto de Egresos. Por disposición Constitucional (Art. 71, inciso b), debe preceder a la de Senadores en la discusión y aprobación de la Ley de Ingresos es de la competencia exclusiva de la Cámara de Diputados (Art. 74, fracción IV).

Aprobado el presupuesto de Egresos, con las modificaciones que se le haya introducido la Cámara de Diputados, el Presidente de la República no tiene más que promulgar y publicar el decreto aprobatorio.

En la Ejecución del Presupuesto de Egresos intervienen, según el caso, el Presidente de la República, los Secretarios de Estado por lo que se refiere al gasto público de sus respectivos Ramos y Programas, los subsecretarios y los Directores Generales y Directores, por lo que se refiere a los programas y subprogramas que están bajo su responsabilidad, la Tesorería y la Subtesorería de la Federación así como sus auxiliares que son:

1. Las oficinas recaudadoras de la Secretaría llamadas Oficinas Federales de Hacienda distribuidas en todo el país.
2. Las unidades administrativas de las dependencias de la administración pública federal centralizada.
3. El Banco de México, las sociedades nacionales de crédito y las demás entidades de la administración pública paraestatal.
4. Las Tesorerías de los Poderes Legislativo y Judicial.
5. Las Dependencias del D.D.F y de los gobiernos de los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.
6. Los particularmente autorizados.

También intervienen, en el sector paraestatal, los Directores, Administradores y Gerentes de los organismos descentralizados y de las empresas de participación estatal, en lo que se refiere al ejercicio de sus respectivos presupuestos.

Las Normas aplicables al ejercicio del Presupuesto de Egresos se contienen en lo siguiente:

- a) La Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público.
- b) La Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Almacenes de la Administración Pública Federal
- c) La Ley de Obras Públicas y su reglamento.
- d) La interpretación que a la LPCGP otorga a la propia Secretaría de Programación y Presupuesto (LPCGP, Art. 120).
- e) Las disposiciones que expida la SPP (LPCGP, Art. 38).
- f) Las disposiciones reglamentarias contenidas en el reglamento de la LPCGP.
- g) Las practicas administrativas en uso a la fecha de entrada en vigor de la LPP en lo que no se opongan (LPCGP).

#### 1.4.1. CONTROL Y EVALUACIÓN ADMINISTRATIVOS DEL GASTO PÚBLICO

“El Maestro Giuliani Fonrouge escribe que debe haber un control que se puede ver desde varios puntos de vista y la clasifica de este modo:

- I) Según las personas afectadas, en control de los ejecutores administrativos y de los funcionarios contables;
- II) En cuanto a los hechos realizados, en control de los recursos y control de erogaciones;
- III) Considerando la oportunidad en que se ejerce la fiscalización, en control preventivo, también llamado a priori o pre-audit., que tiene lugar antes o durante la operación de ejecución propiamente dicha, y control definitivo o a posteriori o post-audit.;
- IV) Según la naturaleza de los órganos intervinientes, en control administrativo, judicial y político.

En la práctica tales aspectos se combinan manifestándose en variadas modalidades, pero la clasificación que ofrece mayor interés y se tiene en cuenta generalmente, es la última, esto es, la relacionada con la naturaleza de los organismos actuantes”.<sup>19</sup>\_\_

<sup>19</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero, De Palma, Argentina. 1962 y 1969 p. 183

Existen dos tipos de Control del Gasto Público:

- a) Administrativo
- b) Legislativo

## DEL CONTROL ADMINISTRATIVO DEL PRESUPUESTO

El control Administrativo puede ser interno, si está a cargo de uno o varios órganos dependientes de la propia administración, y externo si lo realiza un órgano especializado con autonomía funcional, y al que se denomina Contraloría o Tribunal de Cuentas.

La Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público en su artículo 7 dice que “cada entidad, es decir, los Poderes Ejecutivo y Judicial, la Presidencia y las distintas Secretarías y Departamentos del Estado, los organismos descentralizados y las empresas paraestatales y los fideicomisos, deben contar con una unidad encargada de planear, programar, presupuestar, controlar y evaluar sus actividades respecto al gasto público y que cada entidad llevará su propia contabilidad”.

Por otra parte la Tesorería de la Federación tiene la atribución de concentra, revisar, integrar y controlar la información contables del movimiento de fondos y valores de la propiedad o al cuidado del Gobierno Federal y producir los estados contables para su integración en la cuenta pública federal (Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación 1985. artículo 82).

La Secretaría de la Contraloría General de la Federación tiene por fin impulsar la modernización de la gestión pública, la atención al ciudadano y el Sistema de Control y Fiscalización del Gasto Público para alcanzar una Administración Pública Federal eficiente, eficaz y productiva. Lo anterior se traduce en un manejo honesto de los recursos públicos; gestión pública ágil en trámites gubernamentales que realiza el ciudadano con el gobierno; desempeño honrado de los servidores públicos evitando y previniendo anomalías.

Para lograr estos objetivos se tiene entre otros instrumentos a la Auditoría Pública, que es un proceso de revisión para verificar que los recursos financieros, humanos y materiales se usen económicamente, sin despilfarrar, determinando y previniendo irregularidades posibles en su uso.

## DEL CONTROL LEGISLATIVO DEL PRESUPUESTO

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone en su artículo 73, fracción XXVIII, que el Congreso tiene facultades para examinar la cuenta que anualmente debe presentar el Poder Ejecutivo, debiendo comprender dicho examen no sólo la conformidad de las partidas gastadas de acuerdo con el Presupuesto de Egresos, sino también la exactitud y justificación de tales partidas.

La Contaduría Mayor de Hacienda es el órgano técnico de la Cámara de Diputados que tiene a su cargo la revisión de la Cuenta Pública del Gobierno Federal y de la del Departamento del Distrito Federal.

La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Para la revisión de la Cuenta Pública, la Cámara de Diputados se apoyará en la entidad de fiscalización superior de la Federación. Si del examen que ésta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas o no existiera exactitud o justificación de los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, así como de la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven.

## CAPITULO SEGUNDO

### **LAS GARANTIAS INDIVIDUALES Y LOS PRINCIPIOS QUE LOS RIGEN**

#### **2.1 DEFINICIÓN DE GARANTIA INDIVIDUAL.**

“La palabra garantía proviene del término anglosajón warranty o warrantie, que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar (to warrant), por lo que tiene una connotación muy amplia.

Garantía equivale, pues, en su sentido lato, a aseguramiento o afianzamiento, pudiendo denotar también protección, respaldo, defensa, salvaguardia o apoyo. Jurídicamente el vocablo y el concepto garantía se originaron en el derecho privado, teniendo en él las acepciones apuntadas.

En el derecho público, según afirmación de Sánchez Viamonte, la palabra garantía y el verbo garantizar son creaciones institucionales de los franceses y de ellos las tomaron los demás pueblos cuya legislación aparece desde mediados del siglo XIX.

El concepto garantía en derecho público ha significado diversos tipos de seguridades o protecciones a favor de los gobernados dentro de un estado de derecho, es decir, dentro de una entidad política estructurada y organizada jurídicamente, en que la actividad del gobierno está sometida a normas pre-establecidas que tienen como base de sustentación el orden constitucional. De esta guisa, se ha estimado, incluso por la doctrina, que el principio de legalidad, el de división o separación de poderes, el de responsabilidad oficial de los funcionarios públicos, etcétera, son garantías jurídicas estatuidas en beneficio de los gobernados; afirmándose también que el mismo concepto se extiende a los medios o recursos tendientes a hacer efectivo el imperio de la ley del derecho.”<sup>24</sup>

“Kelsen alude a las garantías de la Constitución y 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 su contenido.”<sup>25</sup>

<sup>24</sup> Burgoa, Ignacio. Las garantías individuales. Sexta edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1970, pp. 151 y 152.

<sup>25</sup> KELSEN. Teoría General del Derecho y del Estado, Págs. 280 y sigs., citado por Ignacio Burgoa Op. Cit, p. 153.

“Fix Zamudio sostiene que sólo pueden estimarse como verdaderas garantías los medios jurídicos de hacer efectivos los mandatos constitucionales.”<sup>26</sup>

“ El distinguido maestro de nuestra Facultad, Don Alfonso Noriega Cantú, identifica a las garantías individuales con los llamados derechos del hombre, sosteniendo que estas garantías son derechos naturales, inherentes a la persona humana, en virtud de su propia naturaleza y de la naturaleza de las cosas, que el Estado debe reconocer, respetar y proteger, mediante la creación de un orden jurídico y social, que permite el libre desenvolvimiento de las personas, de acuerdo con su propia y natural vocación, individual y social.”<sup>27</sup>

“Desde el punto de vista de nuestra Ley Fundamental vigente, las garantías individuales implican, no todo el variado sistema jurídico para la seguridad y eficacia del estado de derecho, sino lo que se ha entendido por derechos del gobernado frente al poder público.”<sup>28</sup>

Por otra parte, Ignacio Burgoa aduce que el término garantías individuales lleva consigo elementos básicos para poder comprender el concepto de tales:

a) Relación jurídica de supra a subordinación entre el gobernado (sujeto pasivo) y el Estado (sujeto activo).

Esto es que, “La relación jurídica de supra a subordinación en que se manifiesta a la garantía individual, consta de dos sujetos, a saber, el pasivo o gobernado y el activo, constituido por el Estado y sus órganos de autoridad. Las garantías individuales, según la postura ideológica adoptada en las Constituciones que rigieron a nuestro país durante el siglo XIX, se reputaron, en términos generales, como medios sustantivos constitucionales para asegurar los derechos del hombre.

---

<sup>26</sup> FIX ZAMUDIO. Juicio de Amparo, edición 1964, p. 58,. Citado por Ignacio Burgoa Op. Cit, p. 153.

<sup>27</sup> La Naturaleza de las Garantías Individuales en la Constitución de 1917. Ed. 1967, p.111, citado por Ignacio Burgoa, las garantías individuales. Sexta edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1970, p. 154.

<sup>28</sup> BURGOA, Ignacio Op.cit. p.155.



Así, inclusive, se estimaron por el artículo primero de la Constitución de 1857, para cuyo ordenamiento tales derechos implicaron la base y el objeto de las instituciones sociales, es decir, de la teleología estatal expresada en éstas.”<sup>29</sup>

De aquí que las garantías individuales consignadas constitucionalmente fueron establecidas para tutelar los derechos o la esfera jurídica en general del individuo o del gobernado frente a los actos del poder público.

“Las relaciones de supraordinación implican los vínculos que se forman entre dos o más sujetos colocados en la misma situación de imperio o soberanía.”<sup>30</sup> Es decir, “son las relaciones entre dos o más autoridades del Estado y propósito del ejercicio de sus respectivas funciones imperativas.”<sup>31</sup>

A mayor abundamiento, “las relaciones de supra a subordinación son las que se entablan entre los órganos del Estado, por una parte, y en ejercicio del poder público traducido en diversos actos de autoridad, y por la otra, los sujetos en cuya esfera jurídica operen tales actos, mismos que tienen como atributos distintivos, según es bien sabido, la unilateralidad, la imperatividad y la coercibilidad.”<sup>32</sup>

*La unilateralidad*, consistente en que el acto de la autoridad, no requiere para su existencia, de la voluntad del particular, al que va dirigido o frente al que se realiza; *la imperatividad*, en virtud de que se impone el acto de autoridad contra y sobre la voluntad en contrario del gobernado, quien tiene la obligación de obedecerlo, y sin perjuicio, claro está, de que lo impugne jurídicamente como responda; y *la coercibilidad*, atendiendo a que, si no se acata por rebeldía u oposición de la persona contra quien se pretenda ejecutar, puede realizarse coactivamente, incluso mediante la fuerza pública, en detrimento de ella.

“El sujeto dentro cuya esfera va a operar el acto de autoridad emanado de un órgano del Estado, asume, por esta sola circunstancia, el carácter de gobernado.

---

<sup>29</sup> BURGOA, Ignacio. Op. Cit. p. 158.

<sup>30</sup> Ibid. P. 160.

<sup>31</sup> Ibid. P. 160.

<sup>32</sup> Ibid. p. 160.

Por consiguiente, las relaciones de supra a subordinación son las que existen o se crean entre los órganos estatales, por un lado, como depositarios o ejercitantes del poder de imperio, y los sujetos frente a los cuales este poder se desempeña a través de varios actos de autoridad de diversa índole, por el otro. En suma, y recogiendo las anteriores ideas en una expresión sencilla, las relaciones de supra a subordinación son las relaciones entre gobernantes y gobernados.”<sup>33</sup>

b) El objeto. La relación jurídica que existe entre el sujeto pasivo (gobernado) y el sujeto activo (Estado), genera para éstos derechos y obligaciones que tienen un contenido especial.

En efecto, las garantías individuales se han reputado históricamente como aquellos elementos jurídicos que se traducen en medios de salvaguarda de las prerrogativas fundamentales que el ser humano debe tener para el cabal desenvolvimiento de su personalidad frente al poder público.

De tal manera que los derechos y obligaciones que implica o genera la relación que existe entre gobernados y gobernantes o entre aquéllos y el Estado tienen como esfera de gravitación esas prerrogativas sustanciales del ser humano.

Así pues, “desde el punto de vista del sujeto pasivo de la relación jurídica en que se revela la garantía individual, ésta implica para dicho sujeto un derecho, esto es, una potestad jurídica de hacer valer obligatoriamente frente al Estado en forma mediata y de manera inmediata frente a sus autoridades, surgiendo para el sujeto activo, o sea, para estos dos elementos (autoridad y Estado) una obligación correlativa.”

Siendo las prerrogativas fundamentales del hombre inherentes a su personalidad lo que constituye el objeto tutelado por las garantías individuales principalmente, el derecho que se establece por la relación jurídica en que éstas se traducen consiste en una exigencia imperativa que el gobernado reclama del sujeto activo de la aludida relación (autoridades y Estado), en el sentido que se le respete un mínimo de actividad y de seguridad indispensable para el desarrollo de la personalidad humana.”<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> BURGOA, Ignacio Op. Cit. p. 160 y 167.

<sup>34</sup> Ibid. p. 169.

De aquí que la potestad de reclamar al Estado el respeto a las prerrogativas fundamentales del hombre tenga la naturaleza de un derecho subjetivo público; y

c) La fuente. Es la previsión y regulación de la relación jurídica entre el Estado y el gobernado.

“La juricidad de este vínculo y, por ende, la garantía individual, descansa en un orden de derecho, es decir, en un sistema normativo que rige la vida social. Ese orden de derecho, en cuanto a su forma, puede ser escrito o consuetudinario.”<sup>35</sup>

Por consiguiente, la fuente formal de las garantías individuales es la Constitución. Y por ende los derechos públicos subjetivos, son creación constitucional conforme al artículo primero de nuestra Ley Suprema, y de tal forma estas garantías individuales no pueden afectarse válidamente por ningún acto del poder público sin que éste observe o acate un cúmulo de condiciones que aseguran su goce y ejercicio a favor de su titular o gobernado, cuyo conjunto integra la seguridad jurídica dentro de un régimen de derecho.

## **2.2. CLASIFICACIÓN DE LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES.**

“Según Jellinek afirma que hay tres especies de garantías (o medios de preservar el orden jurídico): las sociales, las políticas, y las jurídicas. Las primeras están constituidas por factores culturales, por todas las ideas religiosas, tendencias sociales, económicas, etc., que forjen, en el ánimo de los gobernantes o legisladores, la creación de un orden de derecho determinado, el cual, de esta guisa, se reputa como un mero producto cultural.

Tales factores, ideas, tendencias, etc., cuando reflejan ideales éticos, significan una influencia en la voluntad de los forjadores del orden de derecho, en el sentido de proscribir las arbitrariedades, iniquidades e injurias legislativas, administrativas y judiciales.

Las garantías políticas equivalen a un sistema o régimen de competencias y de limitación de poderes entre las distintas autoridades del Estado, de tal suerte que cada entidad autoritaria o cada funcionario se ve constreñido a

---

<sup>35</sup> BURGOA, Ignacio. Op. Cit. p. 176.

actuar dentro de su órbita competencial creada por la Ley.

Por último las garantías jurídicas se traducen para el citado autor en todos los medios de derecho de que el gobernado dispone para proteger sus derechos frente a los gobernantes o autoridades.

Tomando como base las garantías que respectivamente le impongan al Estado, se pueden clasificar en garantías materiales y garantías formales.

“Dentro del primer grupo se incluyen las que se refieren a las libertades específicas del gobernado, a la igualdad y a la propiedad, comprendiendo el segundo grupo las de seguridad jurídica, entre las que destacan la de audiencia y de legalidad consagradas primordialmente en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna.”

En las garantías materiales, el Estado asume obligaciones, de no hacer o de abstención de no vulnerar, no prohibir, no afectar, no impedir, etc., en tanto que respecto a las garantías formales, las obligaciones correlativas a los derechos públicos subjetivos correspondientes son de hacer, o sea, positivas, consistentes en realizar todos los actos tendientes a cumplir u observar las condiciones que someten la conducta autoritaria para que ésta afecte con validez la esfera del gobernado.<sup>36</sup>

En conclusión, de acuerdo con el contenido del derecho subjetivo público que para el gobernado se deriva de la relación jurídica en que se manifiestan las garantías individuales, éstas pueden ser: de igualdad, de libertad, de propiedad y de seguridad jurídica. Todo derecho subjetivo tiende a exigir o a reclamar algo del sujeto obligado frente a su titular.

Por ende, el contenido de exigencia de los derechos públicos subjetivos que emanan de la relación en que se traduce la garantía individual consiste precisamente en oponer a las autoridades del Estado el respeto y la observancia de esas diferentes esferas jurídicas.

---

<sup>36</sup> Ibid. p. 184.

### 2.3. GARANTIAS INDIVIDUALES EN MATERIA FISCAL.

“El hombre es un ser social por naturaleza, por lo que, para satisfacer ciertos requerimientos, busca forzosamente agruparse con seres semejantes a él. Sin embargo, esta comunión entre personas crea a su vez necesidades nuevas, las cuales serán más complejas conforme evoluciona la agrupación humana.

Entre esas necesidades nuevas tenemos la referente a la existencia de una autoridad que regule la convivencia del grupo humano, y se responsabilice de la creación y distribución de funciones tendientes a satisfacer las exigencias de la convivencia social.

Es por ello que se estima lógico que todos los individuos que forman parte de ese agrupamiento deban de contribuir de alguna manera para la subsistencia de la autoridad. Sin embargo, tales aportaciones deben estar reguladas, con miras a evitar injusticias.

Por lo tanto, es menester crear un ordenamiento que contenga márgenes dentro de los cuales se realice el cumplimiento de las obligaciones de aportar o tributar, buscando así, tanto la prolongación del grupo social, como de la autoridad encargada de regular su evolución.

En estas circunstancias, resulta que en el caso de nuestro país, es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos la Suprema Ley, conforme a la cual todos los mexicanos, gobernantes y gobernados, debemos enmarcar nuestros actos, incluyendo los relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.”<sup>37</sup>

Así, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece lo siguiente:

*“ARTICULO 31.- Son obligaciones de los mexicanos:  
IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*

---

<sup>37</sup> DIEGO ROSAS Jorge, NIETO MARTINEZ Gerardo, ORENDAIN KUNHARDT Ignacio, SALDAÑA OROZCO Jaime Jesús y ZENTENO GARCIA Gil Alonso. Los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías Individuales en Materia Tributaria. Editado por el Instituto de Contadores Públicos, AC y el Colegio de Contadores Públicos de México, AC., 1era. Edición 1994. México D.F. p.p. 27 y 28.

“La proporcionalidad, equidad y legalidad representan una salvaguarda para los contribuyentes y, paralelamente, un límite al legislador cuando se aboca a establecer gravámenes de cualquier tipo. El cumplimiento a las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad, comprendiendo ésta la fundamentación y motivación, en última instancia significan la justicia tributaria.

La garantía de proporcionalidad radica, medularmente, en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su capacidad económica, aun cuando esta premisa pueda variar, dependiendo del tipo de contribución de que se trate.

Por su parte, la garantía de equidad tributaria consiste en que las disposiciones legales que establecen contribuciones deben ir dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos, es decir, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos para que surja el hecho generador del tributo.”<sup>38</sup>

Adolfo Arrijo Vizcaíno señala que “una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece.”<sup>39</sup>

“Finalmente, la garantía de legalidad tributaria se traduce no sólo en que la contribución debe estar contenida en un ordenamiento formal y materialmente legislativo, sino que es preciso el que ostente con claridad y certeza todos los elementos del tributo, para que, de esta manera, el gobernado tenga la certeza jurídica respecto de su obligación constitucional de contribuir al gasto público.

Así, toda ley que establezca una contribución, ha de contener los elementos que la componen, tales como sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y época y lugar de pago, entre otros.”<sup>40</sup>

---

<sup>38</sup> Ibid. op.cit p.p. 28 y 29.

<sup>39</sup> ARRIJO VIZCAINO Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. 1982 p.81.

<sup>40</sup> DIEGO ROSAS Jorge, NIETO MARTINEZ Gerardo, ORENDAIN KUNHARDT Ignacio, SALDAÑA OROZCO Jaime Jesús y ZENTENO GARCIA Gil Alonso. Los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías Individuales en Materia Tributaria. Editado por el Instituto de Contadores Públicos, AC y el Colegio de Contadores Públicos de México, AC., 1era. Edición 1994. México D.F. p.p. 29.

### En lo relativo al derecho de audiencia.

El artículo 14 Constitucional consagra la garantía de audiencia cuando prescribe que: “Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.”

En materia tributaria la garantía de audiencia se cumple plenamente en aquellas leyes que suponen la colaboración del contribuyente y de la Administración para esa determinación (Ley del Impuesto sobre Herencias y Legados); en el procedimiento oficioso y contencioso que establece el Código Fiscal de la Federación; y en algunas leyes particulares que concedan los recursos o instancias administrativas a los contribuyentes contra las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales (Código Aduanero, por ejemplo).

La garantía de audiencia enfocada a la materia tributaria se traduce en que todo gobernado tiene derecho a ser oído previamente a un acto de privación y molestia que ejerzan las autoridades fiscales.

La privación es la consecuencia de una merma o menoscabo de la esfera jurídica del gobernado, determinado por el egreso de algún bien material o inmaterial (derecho), así como en la prohibición a ejercer cierto derecho subjetivo.

En materia fiscal, la garantía de audiencia reviste un matiz singular, al haberse estimado que antes del acto legislativo que establezca un gravamen, la autoridad respectiva no tiene la obligación de escuchar al contribuyente, lo cual se basta en la naturaleza propia de los tributos, en vista de que, al significar éstos el sustento de las instituciones y el orden constitucional, se podría abrir la posibilidad de su desaparición por falta de elementos económicos necesarios para su subsistencia, máxime que los contribuyentes sí pueden, con posterioridad a la creación de un determinado tributo, someterlo a revisión a través del sistema de defensas legalmente instituido.

Sin embargo, el Poder Judicial Federal ha optado la tesis de que aun cuando hay ciertas excepciones en cuanto al respeto a la garantía de audiencia en materia tributaria, existen determinadas situaciones en las que debe respetarse, como por ejemplo, durante el desarrollo de una auditoria a un particular por parte de las autoridades fiscales.

“Tocante a la legalidad.

El principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y los municipios deben ser establecidas por las leyes. Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso.

El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, “*nullum tributum sine lege*”

La garantía de legalidad en materia fiscal se cumple cuando una autoridad competente, al emitir un acto determinado, funda y motiva el mismo, entendiéndose por lo primero que dicho acto debe basarse en una disposición normativa general, y por lo segundo, el indicar que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro de esa norma general.

De lo anterior se deriva que para que una autoridad fiscal emita un acto debidamente fundado y motivado y, por tanto, que cumpla con la garantía de legalidad, debe citar las disposiciones en que apoya su proceder y, además, habrá de exponer los motivos y causas del caso particular que encuadran en los supuestos normativos.

Como lo comentamos, también en materia tributaria la autoridad está obligada a respetar la garantía de legalidad, no sólo en cuanto a que debe actuar conforme a una ley, sino, inclusive, abarcando actos de la autoridad legislativa, quien si bien puede crear leyes, debe hacerlo dentro de los márgenes establecidos en la Constitución General de la República.”<sup>41</sup>

“También los actos de una autoridad diversa a la legislativa deben respetar la citada garantía de legalidad, fundando y motivando debidamente su proceder, sin que el primer requisito pretenda cumplirse a base de inferencias o presunciones, dado que la facultad de la autoridad fiscal para

---

<sup>41</sup> DIEGO ROSAS Jorge, NIETO MARTINEZ Gerardo, ORENDAIN KUNHARDT Ignacio, SALDAÑA OROZCO Jaime Jesús y ZENTENO GARCÍA Gil Alonso. Op.cit p. 35.



actuar en determinada forma, debe estar prevista expresamente en un ordenamiento legal o reglamentario.”<sup>42</sup>

Hay una sola excepción al principio de legalidad que establece la Constitución, en cuanto se refiere al aspecto formal del principio, y es la que proporciona el Artículo 131, párrafo segundo, según el cual dice:

“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 de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho la facultad concedida.”

De no existir consagrada esta excepción por la propia Constitución, el Presidente de la República no podría alterar las tasas de los impuestos de importación o de exportación, ni mucho menos crear dichas alícuotas, pues las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser establecido por una ley formal del Congreso, de acuerdo con el principio de legalidad.

Esta facultad del Ejecutivo constituye, pues, una excepción al sistema de división de poderes consagrados en la Carta Magna, y la facultad fue introducida por la reforma constitucional de diciembre de 1950 debido a poderosas razones de política económica que hicieron indispensable la misma para defender la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior.

## **2.4 LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.**

“En las relaciones entre gobernantes, como representantes del Estado, y gobernados, se suceden múltiples actos, imputables a los primeros, que tienden a afectar la esfera jurídica de los segundos.

---

<sup>42</sup> DIEGO ROSAS Jorge, NIETO MARTINEZ Gerardo, ORENDAIN KUNHARDT Ignacio, SALDAÑA OROZCO Jaime Jesús y ZENTENO GARCÍA Gil Alonso. Op.cit p. 37.

En otras palabras, el Estado, en ejercicio del poder soberano de que es titular como entidad jurídica y política suprema con substantividad propia, desempeña dicho poder sobre y frente a los gobernados por conducto de sus autoridades.

El Estado, al desplegar su actividad de imperio, al asumir su conducta autoritaria, imperativa y coercitiva, necesariamente afecta la esfera o ámbito jurídico que se atribuye a cada sujeto como gobernado, bien sea su aspecto de persona física o de entidad moral.

Todo acto de autoridad, emanado por esencia del Estado y desempeñado por los diferentes órganos autoritarios estatales creados por el orden de derecho, tiene como finalidad inherente, imbríbita, imponerse a alguien de diversas maneras y por distintas causas; es decir, todo acto de autoridad debe afectar a alguna persona moral o física en sus múltiples derechos: vida, propiedad, libertad, etc.

Dentro de un régimen jurídico, esto es, dentro de un sistema en que impere el derecho, bien bajo un carácter normativo legal o bajo un aspecto consuetudinario, esta afectación de diferente índole y de múltiples y variadas consecuencias que opera en el status de cada gobernado, debe obedecer a determinados principios previos, llenar ciertos requisitos, en síntesis, debe estar sometida a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válida desde el punto de vista del derecho.

Este conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquiera autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica.

Estas implican, en consecuencia, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summum de sus derechos subjetivos.

Por ende, un acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico particular de un individuo como gobernado, sin observar dichos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previos, no será válido a la luz del Derecho.

La seguridad jurídica in genere, al conceptuarse como el contenido de varias garantías individuales consagradas por la Ley Fundamental, se manifiesta como la sustancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado oponible y exigible al Estado y a sus autoridades, quienes tienen la obligación de acatarlos u observarlos.

Esta obligación estatal y autoritaria es de índole activa en la generalidad de los casos tratándose de las diferentes garantías de seguridad jurídica, o sea, que el Estado y sus autoridades deben desempeñar, para cumplir dicha obligación, actos positivos, consistentes en realizar todos aquellos hechos que impliquen el cumplimiento de todos los requisitos, condiciones, elementos o circunstancias exigidas para la afectación que generen sea jurídicamente válida.

A diferencia de la obligación estatal y autoritaria que se deriva de la relación jurídica que implican las demás garantías individuales, y que ostenta una naturaleza negativa en la generalidad de los casos, la que dimana de las garantías de seguridad jurídica es eminentemente positiva en términos generales, ya que se traduce, no en un mero respeto o en una abstención de vulnerar, sino en el cumplimiento efectivo de todos aquellos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, etc., cuya observancia sea jurídicamente necesaria para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación particular, en la esfera del gobernado, que esté destinado a realizar.

Así, ejemplificando, si una persona se le pretende privar de su libertad por un acto autoritario, se le debe oír en defensa, de acuerdo con las formalidades esenciales del procedimiento, etc. Requisitos o condiciones para cuya observancia la autoridad debe desempeñar una conducta positiva.<sup>43</sup>

## **2.5. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN A LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES.**

“Siendo nuestra Constitución la fuente de las garantías individuales, o sea el ordenamiento en el cual éstas se consagran, formando, por ende, parte de la Ley Fundamental, es lógico y evidente que están investidas de los principios esenciales que caracterizan al cuerpo normativo supremo respecto de la legislación secundaria.

---

<sup>43</sup> BURGOA, Ignacio. Op. Cit. p.p. 494 y 495.

Por consiguiente, las garantías individuales participan del principio de Supremacía Constitucional, (consignado en el artículo 133 de la Ley Suprema), en cuanto tiene prevalencia sobre cualquier norma o ley secundaria que se les contraponga y primacía de aplicación sobre la misma, por lo que todas las autoridades deben observarlas preferentemente a cualquier disposición ordinaria.

Por otra parte, las garantías individuales, que forman parte integrante de la Constitución, están, como ésta, investidas del principio de Rigidez Constitucional, en el sentido de que no pueden ser modificadas o reformadas por el Poder Legislativo Ordinario (o sea, por el Congreso de la Unión como órgano Legislativo Federal y para el Distrito y Territorios Federales, y por las Legislaturas de los Estados), sino por un poder extraordinario integrado en los términos del artículo 135 de la Ley Fundamental.”<sup>44</sup>

## **2.6. LA SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL DE LA CARTA MAGNA.**

“ Se trata de un principio que obedece a los lineamientos esenciales de nuestro orden jurídico, que basa su existencia en una norma suprema y, por consiguiente, jerárquicamente superior a todas las demás: la Constitución.”<sup>45</sup>

Como afirma Miguel Villoro Toranzo: “Dentro de un sistema nacional (por ejemplo, el del Derecho Mexicano), el grado superior máximo corresponde a la Constitución, que podrá ser escrita (la mayor parte de los países, incluso México) o consuetudinaria (Gran Bretaña). Kelsen la llama Ley Primaria porque tiene primacía sobre todas las demás, que son Leyes Secundarias.

Cada norma de grado jerárquico superior tiene, respecto de las normas que le son inferiores, dos propiedades: la de regular su creación y la de establecer preceptos que deben ser respetados por las normas inferiores so pena de invalidez.

La regulación de la creación de normas inferiores la puede hacer la norma superior en forma expresa o en forma tácita. Hay regulación expresa cuando la norma superior determina la constitución del órgano que deberá

<sup>44</sup> BURGOA, Ignacio. Op.cit.p.p. 177 y 178.

<sup>45</sup> ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Décima tercera edición. Editorial Themis, S.A. de C.V. México, 1998, p.25.

crear las normas inferiores y especifica los ámbitos de validez de las mismas. Así, por ejemplo, nuestra Constitución determina expresamente la estructura del Congreso de la Unión y específica (en el artículo 73) cuáles son sus facultades para crear normas inferiores.”<sup>46</sup>

“La Constitución establece los principios fundamentales de todo orden jurídico a manera de enunciados generales, lo cual significa que todas las normas restantes en una u otra forma derivan de ella y no pueden, bajo ningún motivo, contradecirla o alterar el sentido de esos enunciados generales.

El Derecho Positivo Mexicano es eminentemente constitucionalista. La Carta Magna lo fundamenta, lo crea y le otorga validez. Esto trae como consecuencia que las llamadas Leyes Secundarias (o sea, todas aquellas cuya creación y existencia autoriza la propia Constitución, pero que evidentemente no forman parte de ella) tengan que ajustarse y respetar los principios y enunciados constitucionales, puesto que de lo contrario su invalidez e inaplicabilidad a casos concretos puede ser declarada por los Tribunales Federales, a solicitud de cualquier interesado, mediante la interposición del llamado Juicio de Amparo.

O sea, que nuestro sistema constitucional no solamente prevé la subordinación de las leyes ordinarias o secundarias a las disposiciones de la Ley Suprema, sino que establece además los mecanismos jurisdiccionales apropiados para que tal subordinación resulte efectiva.

Dentro de este contexto, el Derecho Fiscal no puede constituir, por supuesto, un caso de excepción. Las normas jurídico-tributarias, al igual que el resto de la legislación ordinaria, emanan de la Constitución, y por ende, deben sujetarse a sus principios y disposiciones.

Aún cuando la materia propiamente fiscal no es objeto de un tratamiento detallado y preciso por parte de nuestra Ley Suprema, es evidente que en diversos textos de la misma (los artículos 31, fracción IV, 73, fracciones VII y XXIX, y 131) aparecen consignados los principios fundamentales de nuestro sistema tributario.

En esas condiciones, las Leyes Fiscales, para resultar válidas y aplicables deben respetar y adecuarse, dentro de las características y modalidades propias de su contenido específico, a esos principios fundamentales, puesto

---

<sup>46</sup> VILLORO TORANZO, Miguel. Introducción al Estudio del Derecho. Segunda edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1974. p.p. 301 y 302.

que en caso contrario, los afectados por sus disposiciones estarían legitimados para demandar su inconstitucionalidad a través de los mecanismos jurisdiccionales correspondientes.”<sup>47</sup>

## 2.7. JERARQUÍA DE LA CONSTITUCIÓN

Primordialmente la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se encuentra ubicada por encima de cualquier otra ley, ya que de dicha ley suprema o principal, emanan todas las leyes secundarias.

Por consiguiente no habrá ninguna otra legislación, tratado o convenio que pueda ocupar un lugar mayor que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que ésta disposición está señalada en la misma.

En base a lo que establece el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación a que:

“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán Ley Suprema de toda la Unión.”

Como claramente se puede apreciar, nuestra Ley Suprema enmarca que la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos está en primer plano cómo supremacía por arriba de cualquier otra disposición legal en todo el Territorio Mexicano.

De tal manera que, tenemos el siguiente “orden jerárquico normativo:

- 1) Normas Fundamentales, contenidas en la Ley Primaria o Constitución de la Nación.
- 2) Normas Secundarias, contenidas en las leyes aprobadas por el Congreso de la Unión.
- 3) Normas reglamentarias, contenidas en los reglamentos, decretos, órdenes y acuerdos emitidos por el Poder Ejecutivo y, en sus casos, por las Secretarías y Departamentos de Estado.

---

<sup>47</sup> ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Op.cit. p.p. 25 y 26.

- 4) Normas individualizadas, contenidas en las decisiones del Poder Judicial o del Poder Ejecutivo, o en los convenios celebrados entre particulares.”<sup>48</sup>

Atendiendo a lo que establece el artículo 41 párrafo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto a que las leyes de los Estados en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal; es decir, que las leyes secundarias siempre deben de respetar lo que establece la Carta Magna, ya que esta se encuentra por encima de cualquier ley por jerarquía.

*Artículo 41.- El pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes de la Unión, en los casos de competencia de estos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.*

También el artículo 124 Constitucional nos dice que:

*Artículo 124.- Las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.*

---

<sup>48</sup> VILLANZO TORANZO, Miguel. Op.cit. p. 304.

## CAPITULO TERCERO

### **LOS TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES**

#### **3.1 TERMINOLOGÍA**

La Carta Magna, en su artículo 31, fracción IV, habla de contribuciones en forma que engloba sus cuatro especies: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

La palabra impuesto tiene aceptación bastante característica y generalmente inconfundible. El legislador a veces es impreciso en el uso de los vocablos o los usa incorrectamente. Por eso debemos identificar a un determinado tipo de tributos según su naturaleza, y no según el nombre que reciba, que puede ser erróneo o correcto. Afortunadamente, en varias ejecutorias, la Suprema Corte ha sostenido que su estudio debe realizarse de acuerdo con su verdadera naturaleza y no con el nombre que se dé al tributo.

***Tributos.*** Su estudio debe realizarse de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que le den las partes o incluso la ley. Aún cuando la ley atacada de inconstitucional llame al tributo controvertido “derecho” en tanto las autoridades responsables lo conceptúen como un “derecho de cooperación” y el quejoso sostenga que es un “impuesto especial”, lo cierto es que este Supremo Tribunal debe analizar el gravamen motivo del amparo de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que le den las partes.<sup>49</sup>

#### **3.2 DEFINICIONES Y CLASIFICACIONES DE LOS TRIBUTOS.**

En México no encontramos concepto de Tributo en ninguna Ley. El artículo 1° del Código Fiscal de la Federación usa la palabra contribución, nos dice: que las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

---

<sup>49</sup> SJF, VII Época, Vol. 70. 1ª parte, p. 35, AR 1867/72. Cía. Operadora de Teatros, S. A., 22-X-72. Cita tres precedentes.



En su artículo 2 del Código Fiscal de la federación nos establece la definición de las contribuciones y su clasificación y que son:

**I. Impuestos:** son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas física y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

**II. Aportaciones de seguridad social:** son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien de forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

**III. Contribuciones de mejoras:** son las establecidas en la Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por las obras públicas.

**IV. Derechos:** son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Para nosotros tributos o contribuciones 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.

Para Blumenstein “tributos 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.<sup>50</sup>”

Giuliani Fonrouge define al Tributo como “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.”<sup>51</sup>

<sup>50</sup> BLUMENSTEIN, Ernst, Sistema di Dirritto delle Imposte, Giuffré. 1954.

<sup>51</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero, vol. I. p. 151.

Para el Maestro Dino Jarach “el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo.”<sup>52</sup>

El modelo del Código Tributario para la América Latina (artículo 13) dice: “Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de un poder de imperio, exigen con el objeto de obtener sus recursos para el cumplimiento de sus fines.”

### **3.3. CARACTERES DEL TRIBUTO**

#### **3.3.1 Carácter Público**

Actualmente se considera que el tributo tiene un carácter público, es decir, que constituye parte del Derecho Público. Antiguamente imperaban las llamadas teorías privatistas que bien lo concebían como un derecho o carga de naturaleza real, parecida a la obligatio ad rem, del antiguo Derecho Romano, o bien concebían el tributo “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”.

Hoy en día la generalidad de los autores admite la idea de que a diferencia de los ingresos de derecho privado, los cuales son debidos en virtud de negocios jurídicos privados (compraventa, arrendamiento, Transporte, etc.), los tributos en cambio, son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía, es decir, en virtud de su potestad de imperio.

#### **3.3.2 Es una prestación en dinero o en especie**

Los tributos implican la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes. Tales prestaciones son comúnmente de carácter pecuniario, por ser las que con mayor facilidad puede utilizar el Estado, dada la naturaleza monetaria de la economía soberana. Sin embargo, es posible, aunque menos frecuente, que los tributos consistan en prestaciones en especie.

---

<sup>52</sup> JARACH, Dino, El Hecho Imponible, P., 18.

### 3.3.3. Es una obligación ex-lege

El principio de legalidad, enunciado en las palabras “*nullum tributum sine lege*”, se encuentra consagrado en la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Federal. Algunas leyes secundarias también lo enuncian, como el CFF en su artículo 2º, la Ley de Hacienda del Distrito Federal Artículo 5, que dispone que ningún gravamen pueda recaudarse si no está previsto por la Ley de Ingresos o por una ley posterior a ella.

Todos los tributos constituyen obligaciones ex-lege, es decir, la fuente de ellas está representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la Ley (presupuesto, hecho imponible, hipótesis de incidencia) y un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis normativa.

Como obligaciones jurídicas que son los tributos, una de sus características es la coactividad. En caso de que no se cumplan voluntariamente lo serán coactivamente, mediante la fuerza del Estado. La fuente de coacción está en la Ley (principio de legalidad) y no en la voluntad de la administración pública.

### 3.3.4. Es una relación personal, de derecho, obligatoria

El tributo consisten en una relación que se establece entre dos sujetos: de un lado acreedor del tributo, quien tiene derecho a exigir la prestación, esto es, el Estado, y por el otro, el deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación obligatoria, pecuniaria o en especie.

Tal relación que recibe el nombre de relación tributaria, es una relación personal, es decir, una relación de derecho, y no una relación de poder, una relación obligatoria y no una relación de carácter real.

### 3.3.5. Su finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones

Una parte de la actividad financiera del Estado consiste en realizar los gastos o egresos necesarios para que el Estado pueda realizar sus funciones que le competen, y que para ello requiere ingresos, la mayor parte de los cuales, se le proporcionan por medio de los tributos.

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal establece que existe la obligación de “contribuir” para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en donde residan (los contribuyentes) de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Y la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 541 ha definido que de acuerdo con el antes citado precepto constitucional, “para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de los requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes sino una facultad limitada por esos tres requisitos”.

El Código Fiscal de la Federación dispone en su artículo primero que las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir a los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

#### 3.3.6. Deben ser justos

La Constitución Federal, en su artículo 31, fracción IV, dispone que las contribuciones, deban ser proporcionales y equitativas. Los tributos que no tiene tales requisitos, es decir, no son proporcionales y equitativos son inconstitucionales y el contribuyente puede combatirlos mediante el juicio de amparo, que es el procedimiento establecido por la Carta Magna para hacer ineficaces los actos inconstitucionales de las autoridades en general.

#### 3.3.7. En principio, los recursos que producen los tributos no deben afectarse a gastos determinados

En el derecho presupuestario existe el principio llamado “de unidad de caja” o de “no afectación de recursos”, que consiste en que los recursos que obtiene el Estado no tenga una “afectación especial a gastos determinados, sino que ingresen a formar un fondo común y sirvan para financiar todas las erogaciones”.

Este principio es apropiado para los impuestos y para los derechos, además, creemos que la naturaleza misma de las contribuciones especiales, que se establecen para la realización de obras públicas concretas y determinadas, requiere precisamente que los ingresos que produzcan dichas

contribuciones especiales se destinen específicamente a la realización de las mismas.

### 3.3.8. Algunos caracteres negativos

Anteriormente existieron tributos que consistían en tareas personales o en servicios personales, tales como abrir y limpiar caminos, acequias, etc. Hoy en día han desaparecido tales clases de tributos, cuando menos en los países desarrollados.

Sin embargo, el artículo 5° de la Constitución Mexicana dispone que “nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin el pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial”. Además, dispone también el citado precepto constitucional, que “en cuantos a los servicios públicos sólo podrán ser obligatorios, en los términos que establezcan las leyes respectivas, el de las armas y los de jurados, así como el desempeño de los cargos concejiles y los de elección popular, directa o indirecta. Las funciones electorales y censales tendrán carácter obligatorios y retribuidos en los términos de la ley y con las excepciones que ésta señale”.

El maestro Ignacio Burgoa dice que el artículo 5° Constitucional impone la obligatoriedad, más no la gratuidad en lo que respecta a los servicios públicos de las armas, de jurados, de los cargos concejiles y los de elección popular directa o indirecta, así como los profesionales de carácter social, pero por lo que se refiere a las funciones electorales y censales, éstas deben desempeñarse obligatoria y gratuitamente, es decir, sin o contra el consentimiento del gobernado y sin retribución alguna”.<sup>53</sup>

Podrían también discutirse la naturaleza de ciertas prestaciones de hacer que las leyes tributarias imponen a los sujetos pasivos de la relación tributaria principal, de las relaciones tributarias formales y aun en algunos casos a terceros para que presenten declaraciones, suministren informes, hagan retenciones o cobranza de impuestos.

Como ejemplo la Ley del Impuesto sobre el Consumo de Energía Eléctrica establecía que las empresas vendedoras de la energía deben cobrar el impuesto que causaran los consumidores, cuyo importe recaudado debían entregar al Fisco Federal.

---

<sup>53</sup> BURGOA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Ed. Porrúa. México. 1977.p 314.

El Profesor Dino Jarach afirma que “todos los ciudadanos están sometidos a las obligaciones de colaboración con el Fisco.”<sup>54</sup>

La Constitución Mexicana, además de prohibir los trabajos obligatorios y gratuitos, con las excepciones que antes señalamos, no incluye ni entre las obligaciones de los mexicanos (art. 31) ni entre las obligaciones de los ciudadanos (art. 36), tales obligaciones de trabajos personales, que tienen además el carácter de obligatorios.<sup>55</sup>

Sin embargo, la SCJN ha afirmado su constitucionalidad en la tesis siguiente:

“La retención del tributo no puede considerarse como un trabajo personal, y menos aún de los comprendidos en los prohibidos por el artículo 5° Constitucional, sino que es uno de los medios adecuados para la recaudación de las contribuciones, porque no la hace onerosa ni difícil y facilita el control de la fuente impositiva. Así es evidente que siendo las sociedades las que distribuyen o deben distribuir las ganancias entre sus miembros, a ellas corresponde retener el impuesto y, precisamente por eso el artículo 17 de la LISR de 1941, establecía una obligación solidaria en el pago del tributo a cargo de las propias sociedades. En tales condiciones, constituyendo la retención del impuesto uno de los medios indispensables para la recaudación del mismo, debe estimarse que la obligación correspondiente está comprendida dentro de la genérica, que a cargo de los mexicanos establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. Por consecuencia, no constituyendo la retención un trabajo obligatorio, es claro que no es inconstitucional la ley que la consagra.”

Los tributos no deben constituir la sanción de un hecho ilícito, es decir, no deben confundirse los tributos con las multas, que también son prestaciones coactivas ex –lege , pero cuya finalidad es represiva, en tanto que los tributos tienen como fin satisfacer los gastos públicos.

---

<sup>54</sup> JARACH Dino, Curso Superior de Derecho Tributario. P. 293

<sup>55</sup> MARGAIN MANATOU Ernst. Introducción al Estudio del Derecho Tributario, UASLP, México, 1956. opina lo mismo.

### 3.4 CONCEPTO Y NATURALEZA JURIDICA DE LOS IMPUESTOS

Por ingreso tributario debemos entender todos aquellos recursos económicos, en dinero o en especie, que el Fisco obtiene de los particulares o gobernados, cuando éstos aportan una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos, para contribuir a los gastos públicos. También definimos anteriormente la clasificación de las contribuciones en cuatro clases según nuestro Código Fiscal de la Federación que son: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Al ser los Impuestos el más importante de los ingresos tributarios del Estado, se han definido “son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”.

En esencia, todo impuesto implica una prestación. De acuerdo con lo que nos indica el Derecho Civil, por prestación debemos entender toda obligación de dar o hacer. En el caso específico los impuestos, dicha obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico de todo contribuyente tiende de desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregársela al Estado.

Al poseer los impuestos el carácter jurídico esencial de prestación, automáticamente se genera entre el Estado y el contribuyente una relación unilateral. Es decir, un vínculo jurídico que faculta al Fisco para exigir la entrega de la prestación correspondiente sin dar absolutamente nada a cambio.

Las características de unilateralidad y la de constituir, jurídicamente hablando, una prestación las posee el impuesto precisamente por derivar de un acto de soberanía del Estado. Al Establecer, determinar, recaudar y administrar los impuestos, el Estado está actuando en ejercicio de su poder soberano o poder supremo. En consecuencia, el impuesto, en última instancia, viene a ser exactamente eso, una imposición –característica típica de todo de acto de autoridad- que el poder político constituido hace a los ciudadano con determinad capacidad económica, para obligarlos a contribuir a los gastos públicos.

La prestación que todo impuesto implica puede ser cubierta en dinero o en especie, según lo disponga la ley respectiva. Al respecto, cabe señalar que por pago en dinero debemos entender todo aquél que se efectúa en moneda

de curso legal en la República Mexicana, o sea en pesos, es la unidad de nuestro sistema monetario, de acuerdo con lo que expresamente dispone el artículo 1° de la Ley Monetaria en vigor. En tanto que pago en especie debemos entender aquel que se efectúa mediante la entrega de bienes distintos de la moneda de curso legal, pero que poseen un indudable valor económico, como es el caso de los metales preciosos.

En cuanto al principio de legalidad tributaria que encontramos en la definición de impuesto enunciado en las palabras “nullum tributum sine lege”, tiene vital importancia, ya que si la relación tributaria no se rige por normas jurídicas que de antemano nos permitan conocer las respectivas esferas de derechos y obligaciones del fisco y los contribuyentes, se corre el riesgo de que la recaudación impositiva se convierta, como ha sucedido en múltiples ocasiones, en un medio de extorsión y abuso económico sobre los particulares por parte de quienes detentan el poder público.

Otra característica más de la definición que estamos analizando es relativa a que los impuestos deben estar contenidos en leyes de aplicación general, es decir, que para su validez, los impuestos deben estar previstos en normas jurídicas de carácter general, o sea, aplicables sin distinciones ni discriminaciones de ninguna especie a todas aquellas personas que por cualquier motivo se ubiquen o se coloquen dentro de las correspondientes hipótesis normativas.

La siguiente característica de la definición de impuestos de referencia es la obligatoriedad. Este principio es una consecuencia directa e inmediata de la de generalidad. Al ser los impuestos el principal ingreso del Estado, es evidente que su pago oportuno no puede quedar al arbitrio o a la buena voluntad de los contribuyentes. Por el contrario, las normas impositivas, como cualquier norma jurídica de Derecho Público, se caracterizan por ser obligatorias y coercibles, lo que significa que sus destinatarios deben acatarlas en forma imperativa, apercibidos de que de no hacerlo el Estado ejercerá en su contra los mecanismos adecuados para obligarlos a cumplirlas aún en contra de su voluntad.

Por otra parte nuestra definición señala que los impuestos están a cargo tanto de personas físicas como de personas jurídico colectivas (morales), es decir, tanto las personas físicas o individuos, como las sociedades o asociaciones civiles o mercantiles, ya sean nacionales o extranjeras, cuando como consecuencia de las actividades que realicen, se



coloquen dentro de cualquiera de las múltiples hipótesis normativas que aparecen previstas en nuestra legislación impositiva.

Según la fracción I del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación define que son:

**I. Impuestos:** son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas física y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

“Según el Maestro Adolfo Arrijo Vizcaino compara la definición del Código fiscal de la federación de 1966 que es la que analizamos anteriormente con la definición actual del Código Fiscal, resulta fácil advertir que el concepto de impuestos del Código vigente tiene muchas deficiencias, pues olvida hacer referencia a varios elementos esenciales sin los que no es posible definir correctamente a los impuestos. En efecto, en este precepto legal se omite lo siguiente:

- 1.- Indicar que los impuestos constituyen una prestación, y que por lo tanto derivan de una relación unilateral de Derecho Público que se da entre el Fisco y los contribuyentes. Es decir, que los impuestos configuran un típico acto de soberanía por parte del Estado.
- 2.- Señalar que los impuestos pueden ser pagados indistintamente en dinero o en especie.
- 3.- Hacer referencia específica a los principios de generalidad y obligatoriedad que por mandato constitucional deben regir a todo tipo de contribuciones.
- 4.- Establecer fundamental y tan necesario principio de que los impuestos deben estar destinados a sufragar los gastos públicos.

Además la definición de referencia contiene una grave falla técnica jurídica, cuando a la letra dice que los impuestos deben ser pagados por las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o *de hecho* prevista en la Ley. Si consideramos que desde el momento en el que una situación se encuentra prevista en una norma jurídica por esa sola razón deja de ser *de Hecho* para convertirse en una hipótesis jurídica o supuesto normativo. Si a lo anterior agregamos que los impuestos como la más importante de las contribuciones, por mandato constitucional, deben encontrarse sujetos a un régimen de legalidad estricta, de tal manera que no pueda existir ningún impuesto válido sin una ley que previamente lo

establezca, forzosamente tendremos que llegar a la conclusión de que establecer en nuestro ordenamiento tributario más importante, que una situación *de hecho* puede ser generadora de la obligación de pago de impuestos, es una verdadera aberración jurídica.”<sup>56</sup>

Hay que hacer mención de los dos principios constitucionales más importantes de los Impuestos que son, la Proporcionalidad y la Equidad. Para cumplir con el Principio de Proporcionalidad todas leyes impositivas, sin excepción deben:

- a) Establecer tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica.
- b) Afectar impositivamente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado: y
- c) Distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga impositiva, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

Por su parte, para cumplir con el Principio Constitucional de Equidad, las leyes impositivas deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo impuesto en todos los aspectos de la relación jurídico tributaria (hipótesis de causación, objeto gravable, fecha de pago, gastos deducibles, sanciones, etc.), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad impositiva significa que todos los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

### **3.5. LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL**

De acuerdo con la fracción II, del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación en vigor, aportaciones de seguridad social:

“son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son

---

<sup>56</sup> ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Esfinge. México. P. 339 y 340.

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

En estas aportaciones de seguridad social destacan de manera especial las llamadas cuotas obrero-patronales pagaderas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones empresariales al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Las cuotas son, pues, las cantidades que periódicamente deben pagarse al IMSS para cumplir con las obligaciones que la Ley pone a cargo de los patrones o trabajadores.

El sistema de Seguridad Social en México está construido sobre la base de reservas, que son las cantidades que actuarialmente se han calculado para que el IMSS pueda hacer frente a las pensiones a que le obliga la Ley. Dichas cantidades, dice Moreno Padilla, son las que se conocen con el nombre de capitales constitutivos”.<sup>57</sup>

### 3.5.1 Naturaleza jurídica del Instituto Mexicano del Seguro Social.

El Seguro Social es el instrumento básico de la seguridad social y está establecido como un servicio público de carácter nacional (Art. 4, LSS). El IMSS es un organismo descentralizado con personalidad y patrimonio propios. Tiene además el carácter de un organismo fiscal autónomo con facultades para determinar créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos (Art. 268).

La Suprema Corte ha considerado que la circunstancia de que el IMSS tiene el carácter de organismo fiscal autónomo no desnaturaliza sus fines, sino que “muy por el contrario, con las facultades derivadas de tal carácter garantiza una mayor seguridad en la prestación eficaz 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 IMSS 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.”

---

<sup>57</sup> MORENO PADILLA, Javier. El Capital Constitutivo como Crédito Fiscal, México 1970. pp. 11-33.

El IMSS presta dos clases de seguros, los de régimen obligatorio y los de régimen voluntario. El régimen voluntario comprende los seguros de riesgos de trabajo; enfermedades y maternidad; invalidez; vejez, cesantía en edad avanzada y muerte; y guarderías para hijos de aseguradas.

### 3.5.2. Las Cuotas y los Capitales Constitutivos en la LSS de 1973

La ley del Seguro Social de 1973 establece las cuotas de aportación que deben pagar los patrones en todos los casos, y en algunos también los trabajadores, para los diversos seguros sociales establecidos en la ley.

Por lo que se refiere a los créditos por capitales constitutivos, se dispone en el artículo 84 que “el patrón que estando obligado a asegurar a sus trabajadores contra riesgos de trabajo no lo hiciera, deberá enterar al Instituto, en caso de que ocurra siniestro, los capitales constitutivos de las prestaciones en dinero o en especie, de conformidad con lo dispuesto en la presente ley, sin perjuicio de que el Instituto otorgue desde luego las prestaciones a que haya lugar”.

“La misma regla se observará cuando el patrón asegure a sus trabajadores en forma tal que disminuyan las prestaciones a que los trabajadores asegurados o sus beneficiarios tuvieron derecho, limitándose los capitales constitutivos, en este caso, a la suma necesaria para completar las prestaciones correspondientes señaladas en la ley”

“Los avisos de ingreso o de alta de los trabajadores asegurados y los de modificaciones de su salario, entregados al Instituto después de ocurrido el siniestro, en ningún caso liberarán al patrón de la obligación de pagar los capitales constitutivos, aun cuando los hubiere presentado dentro de los cinco días a que se refiere el artículo 20 de este ordenamiento”.

“El instituto determinará el monto de los capitales constitutivos y los hará efectivos, en la forma y términos previstos en la ley y sus reglamentos.”

### 3.5.3. Carácter fiscal de las cuotas y de los créditos por capitales constitutivos

Originalmente, el artículo 135 de la Ley del seguro social de 1942 dispuso que el título donde conste la obligación de pagar las aportaciones tenía el

carácter de título ejecutivo, lo que hacía que el IMSS tuviera que demandar ante los tribunales a los patrones que no pagaban las cuotas oportunamente.

Pero muy pronto se reformó la LSS para el efecto de establecer que “la obligación de pagar las aportaciones tendrá el carácter de fiscal y no sólo las aportaciones sino también los intereses moratorios y los capitales constitutivos, y que el procedimiento administrativo de ejecución de las liquidaciones que no hubieran sido cubiertas directamente al instituto se realizará; en cambio, los requisitos de fundamentación y motivación operan igualmente.

La nueva Ley del Seguro Social, en su artículo 267, adscribe el carácter de fiscal “al pago” de las cuotas, recargos y capitales constitutivos, con lo cual deja sin juzgar su verdadero carácter en cuanto a créditos, ya que califica solamente el pago como de carácter fiscal. El artículo 271 autoriza el procedimiento administrativo de ejecución de las liquidaciones que no hubiesen sido cubiertas directamente al Instituto.

En conclusión la definición que contiene el artículo 2° de la fracción II del Código Fiscal de la Federación revistiendo a las cuotas y a los capitales constitutivos del Seguro Social, del carácter de especies de contribuciones, los sujeta al régimen general de las contribuciones o tributos aun cuando en algunos aspectos tenga ese régimen general que recibir ciertas adaptaciones: por ejemplo, los requisitos de proporcionalidad y de equidad no tienen los mismos significados cuando se aplican a las aportaciones de seguridad social; en cambio, los requisitos de fundamentación y motivación operan igualmente.

Podemos concluir que las cuotas y los capitales constitutivos del IMSS y en general las aportaciones para la seguridad social constituyen una especie del género de contribución.

### **3.6. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CONTRIBUCIONES DE MEJORAS**

La contribución especial deriva de una tesis desarrollada por destacados economistas ingleses durante el último tercio del siglo XIX. Dicha tesis es comúnmente conocida dentro de la gran mayoría de los manuales de Economía Política como “La teoría del Incremento No Ganado. Dicha teoría consiste:

Cuando un particular adquiere un bien inmueble ubicado en una zona no urbanizada de una ciudad a un precio relativamente bajo, lo hace, por regla general, con el propósito de especular. La especulación consiste en que dicho particular, después de su adquisición, se concreta a esperar a que, debido al inevitable crecimiento de la propia ciudad, el Estado se vea obligado a llevar a cabo en la zona de ubicación del predio las llamadas obras de urbanización o de infraestructura, como también se les conoce, y que normalmente consisten en pavimentación, construcción de banquetas, atarjeas, redes de suministro de agua potable, *alumbrado público*, sistema de recolección de basura, vigilancia policial, etc. Al concluirse estas obras, en forma automática e inmediata el predio de que se trate aumenta su valor, puesto que, comercialmente hablando, siempre tendrán una mayor cotización los inmuebles ubicados en zonas urbanizadas que los que se encuentran en áreas en donde no se disfruta de estos servicios. Por consiguiente, después de un determinado período, el particular ha visto incrementarse el valor de su predio sin haber tenido que realizar ninguna erogación, trabajo o esfuerzo para lograrlo, simplemente se ha concretado a dejar que el tiempo transcurra ya que el Estado tenga que cumplir con el ineludible deber de suministrar los correspondientes servicios públicos de urbanización.

En Concordancia con lo anterior, la fracción III del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, define a este ingreso tributario, en los términos siguientes:

“Contribuciones de mejoras son las establecidas en la Ley a cargo de las personas físicas o morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”.

Para el Maestro Adolfo Arrijo Vizcaino define la Contribución Especial o contribución de mejoras de la siguiente manera:

“son contribuciones especiales o de mejoras las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se beneficien de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate.”

Analizando la definición que hacemos mención encontramos en primer término con que la contribución especial es una prestación; es decir, deriva de un acto unilateral por parte del Estado. En efecto, aun cuando el causante o sujeto pasivo obtiene un beneficio directo y específico de la obra realizada por el Estado, difícilmente podría argumentarse que tal circunstancia imprime al crédito fiscal que estamos analizando el carácter esencial de contraprestación o da pie para pensar en la existencia de una relación de tipo bilateral. Por el contrario, en este caso el particular jamás solicita el suministro de un servicio determinado ni tal solicitud es un requisito indispensable para que el Estado lleve a cabo la obra y exija el pago de la correspondiente contribución especial. Simplemente la autoridad, a su libre criterio, va seleccionando los sitios que le parecen de atención prioritaria y también a su libre arbitrio determina su naturaleza, el costo y los alcances de los trabajos de urbanización.

Por lo tanto, el particular, al convertirse en causante de contribuciones especiales, se enfrenta a las consecuencias de una decisión unilateral por parte del Estado, el que lo coloca en una hipótesis jurídico-tributaria no buscada y, en ocasiones, ni siquiera deseada. Es cierto que en contra de o que venimos señalando podría argumentarse que en determinados casos los propios vecinos interesados los que reclaman de la Administración Pública, la ejecución de tal o cual obra de urbanización. Pero no obstante esta circunstancia tenemos que reiterar que nada de eso destruye el carácter esencial de prestación que las contribuciones especiales o de mejoras poseen, puesto que, por una parte, las obras de referencia se llevan a cabo independientemente de las solicitudes que al efecto se formulan y siempre a juicio del Estado y por la otra, invariablemente quedan obligados al pago de la respectiva contribución todos aquellos particulares cuyos predios se localicen en el radio de afectación, hayan o no formulado petición alguna.

En segundo lugar debe precisarse que las contribuciones especiales se generan como consecuencia de la prestación de servicios públicos generales individuales, o sea, de servicios que benefician a la totalidad de la población. La única peculiaridad en este caso estriba en el hecho de que tales servicios, representan para los propietarios de los inmuebles circundantes un beneficio directo y específico que no alcanza a los demás miembros de la comunidad: el de incrementar el valor comercial de sus propiedades.

Otro elemento más de la definición en comento lo constituye el que los sujetos pasivos de las contribuciones especiales o de mejoras deben poseer un atributo singular que, en cambio, no se requiere para ser contribuyente de cualquier otro tributo. En efecto, para causar un tributo, usualmente lo único que se necesita es ubicarse dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del propio tributo. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, previamente a la realización de la hipótesis normativa, el contribuyente debe reunir dos calidades especiales, a saber: la de ser propietario del bien inmueble y la que dicho bien se ubique dentro del radio de afectación de alguno de las obras de urbanización llevadas a cabo por la Administración Pública.

Por último cabe señalar que el método para determinar el monto de las contribuciones especiales o de mejoras, es el que atiende a la plusvalía o incremento no ganado por el propietario beneficiado y que pretende utilizar esta figura jurídico-tributaria como un instrumento que permita al Estado obtener la recuperación del costo de la obra de urbanización que ejecute.

### 3.6.1. Principios Tributarios que rigen las Contribuciones de Mejoras

1. El Cobro de las Contribuciones Especiales debe estar fundado en Ley. Debe estar sujeto al principio de legalidad y que debe resumirse en la siguiente frase: “*nullum tributum sine lege*”.
2. El Cobro debe ser general y su pago obligatorio. Es decir, todos los propietarios de inmuebles localizados dentro del radio de afectación o de beneficio de las respectivas obras de urbanización, están obligados, sin excepciones de ninguna especie, al pago de las contribuciones especiales que resulten a su cargo, en la forma y términos que establezcan la ley correspondiente.
3. El monto de la Contribución Especial debe ser proporcional al incremento no ganado por el sujeto pasivo. En otras palabras, el ingreso del causante está representado precisamente por el “incremento no ganado”, es decir, por la plusvalía que experimenta el inmueble de su propiedad como consecuencia de la acción urbanizadora del Estado. Por lo tanto, para respetar el importante principio de proporcionalidad, el legislador tributario debe fijar el monto de las contribuciones especiales conforme a un porcentaje justo y adecuado a la plusvalía obtenida por el sujeto pasivo.



4. Las contribuciones especiales deben ser exigibles hasta la terminación de las correspondientes obras de urbanización y su pago debe efectuarse hacia el futuro. No es posible fijar en cantidad líquida el importe de este tributo sino hasta que se conocen o el valor del incremento no ganado o el valor de los trabajos de urbanización ejecutados. En este sentido resulta ilustrativo el artículo 52 de la antigua Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal (actualmente Código Financiero del D.F.) el que en su parte conducente señala:

“Artículo 52.- Las contribuciones de mejoras a que se refiere este título se causarán al ponerse en servicio las obras, total o parcialmente y, se pagarán en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha en que se notifique el crédito fiscal correspondiente”.

La obligación legal de cobrar las contribuciones hasta que la obra de que se trate haya sido puesta en servicio, trae aparejado como lógico corolario el que el pago respectivo tenga que hacerse hacia el futuro, es decir, dividido en diversas exhibiciones periódicas exigibles con posterioridad a la terminación de la obra.

5. Las obras de urbanización que constituyen el hecho generador de las contribuciones especiales o de mejoras se llevan a cabo por decisión unilateral de la Administración Pública, independientemente de cualquier solicitud o gestión que al efecto formulen los particulares presuntamente beneficiados. Puede decirse que para que se produzca el hecho generador de las contribuciones especiales o de mejoras, en ningún caso es requisito indispensable que exista una previa solicitud o gestión por parte de los particulares supuestamente interesados, sino tan sólo la facultad discrecional de la autoridad administrativa expresa a través de decisiones adoptadas en forma unilateral.

### 3.6.2. Diferencias entre Contribuciones Especiales e Impuestos

En principio, los impuestos y las contribuciones especiales poseen características análogas. Así se asemejan en cuanto a que ambos tributos derivan de un acto de soberanía del Estado, el que unilateralmente los establece, determina, recauda y administra. Por consiguiente, en los dos casos se trata de una prestación. Como acertadamente sostiene el Maestro Sergio Francisco de la Garza “...en la contribución de mejora si bien es cierto que el contribuyente experimenta un beneficio económico consistente en el aumento del valor de su propiedad como consecuencia de la realización de la obra pública, ello opera de una manera indirecta, pues la

obra pública realizada no pasa a formar parte del patrimonio del contribuyente, de manera que no recibe en sentido estricto ninguna contraprestación del Estado. El pago de la contribución es obligatorio y no voluntario: de suerte que si el contribuyente no lo hace de grado, el Estado procederá a cobrar el crédito coactivamente.”<sup>58</sup>

La Suprema corte de Justicia de la Nación en una de sus ejecutorias respecto al tema dice que el fruto o rendimiento de los impuestos se destina a la prestación de servicios públicos generales e indivisibles, es decir, a todos aquellos servicios que de manera global e indiscriminada benefician a la población en general. En cambio, aun cuando las contribuciones especiales o de mejoras también tienen su origen en la prestación de servicios públicos generales e indivisibles, como en este caso, tales servicios benefician directa y específicamente a un determinado número de particulares; el fruto o rendimiento de esta clase de tributos debe aplicarse no al suministro de nuevos servicios generales e indivisibles, sino a la recuperación del costo incurrido con motivo del suministro de los servicios específicos que motivaron su cobro.

Por otra parte, mientras que para ser causante de un impuesto basta con realizar el correspondiente supuesto normativo, o hecho generador del tributo, para serlo de una contribución especial o de mejoras es requisito previo e indispensable poseer el carácter de propietario de un bien inmueble ubicado dentro del “radio de afectación” de una obra de urbanización.

Asimismo, mientras el importe en cantidad líquida de los impuestos debe fijarse en proporción al ingreso, utilidad o rendimiento obtenidos por el causante, el de las contribuciones especiales se establece en función del costo de trabajos de urbanización presupuestado y ejecutados por el Estado.

Finalmente, cabe señalar que mientras que con los impuestos se persigue sufragar el gasto público global, el Estado, con las contribuciones especiales o de mejoras, al menos dentro del sistema tributario mexicano, sólo persigue la recuperación de los costos de aquellas obras de servicio que, independientemente de que en forma indirecta favorezcan a la ciudadanía en general, han beneficiado especialmente a los sujetos pasivos.

---

<sup>58</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. México. 1964. p.p. 357.

### 3.7. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LOS DERECHOS.

Según el maestro Adolfo Arrijoa “Son Derechos las contribuciones establecidas por el poder público, conforme a la Ley, en pago de un servicio particular divisible.”<sup>59</sup>

La definición que el Código Fiscal de la Federación en su numeral 2º fracción IV, nos dice:

**Derechos** son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicio que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentre previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

A diferencia de los impuestos, los Derechos implican esencialmente una contraprestación, lo cual significa que derivan de una relación bilateral en la que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del Estado un servicio que le beneficia de manera directa y específica.

Al respecto, el Maestro Emilio Margain Manatou sostiene que: “el Estado justifica la imposición del pago de derechos, expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular y que, dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es de la misma intensidad que en tratándose de los servicios públicos generales, luego entonces el usuario debe soportar el costo del servicio.”<sup>60</sup>

También cabe señalar que los derechos son establecidos por el Estado, conforme a la ley. Es decir que los derechos al ser una contribución, evidentemente su establecimiento, determinación, liquidación, forma de pago, recaudación y administración, tiene que

<sup>59</sup> ARRIJOA VIZACAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México. P. 348.

<sup>60</sup> MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción a la Política Fiscal. México. 1978. p 136.

encomendarse a los órganos del poder público. El cobro de los Derechos representa también un acto de soberanía e imposición por parte del Estado, que ofrece en relación con los impuestos, la variante de que su producto está destinado a sufragar el costo de servicios que benefician a los usuarios de manera directa y específica.

Por último hay que hablar del destino que el Estado le da a los rendimientos de los derechos que recaude, ya que debe ser el sufragar el costo de los servicios públicos particulares divisibles. Esta clase de servicios tiende a beneficiar a quien los utiliza y no a toda la ciudadanía en general, resultaría injusto que su costo se sufragara a través del pago de los impuestos, ya que en tal evento, el Estado indebidamente estaría distraendo recursos económicos que necesita, a veces apremiantemente, para atender necesidades colectivas de interés general. Por ello cuando un servicio va destinado a alguien en particular y no a toda una comunidad, lo razonable es que su costo sea soportado por quién individualmente resulte beneficiado.

### 3.7.1. Principios Constitucionales en materia de Derechos

El hecho generador del tributo en el caso de los Derechos, consiste en que el servicio público particular divisible siempre debe prestarse a petición del usuario. Dicho en otras palabras, el supuesto o hipótesis normativa que da nacimiento a los Derechos, estriba en el acto de voluntad por medio del cual el causante ocurre ante el Estado a solicitarle la prestación de un servicio que lo va a beneficiar en forma directa y específica.

Principio de Generalidad. Conformando a la naturaleza de este principio, podemos afirmar que los Derechos deben ser pagados sin excepción por todas aquellas personas, físicas o morales, que se coloquen en la hipótesis normativa de solicitar del Estado la prestación de un servicio público particular divisible. Es decir, los Derechos no deben ser cobrados a todos los habitantes de un país, pero sí deben hacerse efectivos a todos aquéllos que, previa solicitud se beneficien de la actividad estatal a través de la recepción de servicios públicos particulares divisibles.

Principio de Obligatoriedad. Como consecuencia natural de lo expresado en el párrafo precedente, tenemos también que señalar que, una vez que el contribuyente ha solicitado de la Administración Pública la prestación de un servicio particular divisible, automáticamente queda

obligado a cubrir el importe de los Derechos correspondientes, en los términos y plazos que se fijan en la ley respectiva, ya que de no hacerlo, el Estado está facultado para iniciar en su contra el correspondiente procedimiento económico-coactivo o de ejecución, a fin de recuperar el costo que le significó suministrar un servicio que tan sólo benefició de manera directa y específica al propio contribuyente.

**Principio de Legalidad.** Al ser los derechos una contribución o ingreso tributario del Estado, evidentemente tenemos que reiterar una vez más que, para que los mismos posean validez jurídica, deben encontrarse previa y expresamente establecido que una ley aplicable al caso de que se trate, ley que, desde luego, debe haber sido expedida después de haberse agotado el proceso legislativo que en materia fiscal establece nuestra Constitución.

**Principio de Proporcionalidad.** En lo tocante a este principio nos encontramos con una importante variación al respecto a lo que debemos entender por proporcionalidad tanto en materia impositiva, en especial, como en materia fiscal en general. En efecto, según lo hemos dejado establecido, la proporcionalidad consiste, en esencia, en la obligación que todo ciudadano tiene de contribuir a los gastos públicos en una proporción lo más cercana posible a su respectiva capacidad económica.

Ahora bien, tal criterio es inaplicable tratándose de Derechos, en virtud de que para calcular el importe de los mismos no debe tomarse en consideración la capacidad económica del contribuyente. Lo anterior obedece al hecho que los derechos, a diferencia de lo que sucede con los impuestos, no pretenden gravar el ingreso, la utilidad o el rendimiento de una persona, sino tan sólo permitirle al Estado la recuperación del costo del servicio público particular divisible que prestó a solicitud del usuario. Por lo tanto, la situación que se genera resulta radicalmente distinta, ya que en el caso de los impuestos el contribuyente, sin que medie ningún acto de voluntad de su parte, se ve precisado a cubrirlos por la simple realización de una actividad económica gravada por la ley; en cambio, tratándose de Derechos, la obligación fiscal no nace en forma automática por disposición legal, sino como consecuencia de un acto de voluntad del interesado que, por así convenir a sus intereses, solicita a la Administración pública que le preste un servicio que va a beneficiarlo en forma directa y específica.

Cabe señalar al respecto una sentencia dictada por el Juez Cuarto de Distrito Federal, en Materia Administrativa: “el monto de los derechos debe fijarse no atendiendo a la capacidad contributiva del causante, sino al costo del servicio prestado por el Estado.”

Por otra parte y complementando lo anterior, debe añadirse un segundo concepto a saber: que la suma en cantidad líquida de los Derechos a pagar debe ser mayor en términos tanto cuantitativos como cualitativos, para quienes se beneficien en mayor proporción de un servicio público particular divisible, que para quienes obtengan un beneficio menor. Para ilustrar lo anterior podemos tomar como ejemplo el caso de los Derechos que deben cubrirse al Estado por el consumo de agua potable. En este caso, es a todas luces evidente que quien se beneficia de este servicio para satisfacer las necesidades domésticas de un pequeño departamento, debe pagar una cantidad proporcionalmente menor que quienes se aprovecha del mismo servicio para satisfacer las necesidades de una gran mansión o de un complejo industrial.

De modo que, sintetizando nuestras ideas al respecto, podemos afirmar que el principio constitucional de proporcionalidad en el caso específico de los Derechos, queda sujeto al cumplimiento de los siguientes extremos:

- a) Que el monto de las correspondientes cuotas o tarifas se fije en función del costo del servicio prestado; y
- b) Que proporcional o cualitativamente se grave en mayor medida a quienes más se benefician (debido a un mayor aprovechamiento) de un determinado servicio, que a quienes obtengan un beneficio menor.

Principio de Equidad. En lo que a esta cuestión concierne, cabe afirmar que las leyes reguladoras de los Derechos deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los usuarios de los servicios correspondientes. Esta consideración debe referirse fundamentalmente a las cuotas o tarifas conforme a las cuales los derechos se cobran, a fin de señalar que dichas cuotas o tarifas deben ser iguales para quienes reciban servicios análogos y hagan un uso o aprovechamiento idéntico. Dicho en otras palabras, se violaría el principio de equidad si a quien está recibiendo el mismo tipo de servicio público particular divisible y está haciendo el mismo uso de él, se le cobra por concepto de Derechos una cantidad mayor o menor que la que tengan que pagar otras personas que reciban dicho servicio en condiciones análogas.

## **LA OBLIGACIÓN Y LA RELACIÓN TRIBUTARIA**

### 4.1. LA OBLIGACIÓN EN GENERAL

#### 4.1.1 OBLIGACIÓN CIVIL.

Dice Manuel Borja Soriano que: “En el Derecho Romano según se desprende de la Instituta de Justiniano (libro III, tít. XIII): Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura. Es decir, que la Obligación es un vínculo jurídico, por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar una cosa según las leyes de nuestra ciudad.”<sup>61</sup>

Para Manuel Borja Soriano la obligación “es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir al deudor”.<sup>62</sup>

La obligación, dice el Maestro Manuel Bejarano Sánchez: “es la necesidad jurídica que tiene la persona llamada deudor, de conceder a otra llamada acreedor, una prestación de dar, de hacer o de no hacer.”<sup>63</sup>

Rafael Rojina Villegas por su parte define a la obligación como “un vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo a favor de otra persona, llamada acreedor.”<sup>64</sup>

Para el Licenciado Antonio González Jiménez, de acuerdo con la doctrina civilista de las Obligaciones “las Obligaciones nacen de la voluntad del obligado o bien de la voluntad de la Ley, en el primer caso se esta ante obligaciones denominadas voluntarias o consensuales y en el segundo se esta frente a obligaciones legales o “ex lege”.

---

<sup>61</sup> BORJA SORIANO Manuel. Teoría General de las Obligaciones, Tomo 1, ed. Porrúa, México 1968. p.79.

<sup>62</sup> BORJA SORIANO Manuel. Op.cit. p. 81.

<sup>63</sup> BEJARANO SANCHEZ Manuel. Obligaciones Civiles. Colección de textos jurídicos universitarios, editorial Harla, tercera edición, México 1984. p. 7.

<sup>64</sup> ROJINA VILLEGAS Rafael. Teoría General de las Obligaciones, compendio de derecho civil, ed. Porrúa, México, 1994. p. 3.

Tratándose de las obligaciones voluntarias se acepta comúnmente que en estas la Ley es la fuente mediata de las mismas y la voluntad su fuente inmediata, lo anterior porque efectivamente es la voluntad la que da nacimiento a la obligación pero siempre y cuando se encuentre tutelada por una norma jurídica, es decir, para que la voluntad pueda ser fuente de las obligaciones se requiere que exista una norma jurídica que le atribuya tal eficiencia. Respecto a las obligaciones legales, en ellas tanto la fuente mediata, como inmediata se encuentra en la Ley.”<sup>65</sup>

El maestro Sergio Francisco de la Garza señala: “que las obligaciones en general pueden tener tres fuentes:

- a) La Ley, por si misma, sin conexión con ningún hecho jurídico: a las obligaciones que nacen de esta forma, se les da el nombre de obligaciones meramente legales.
- b) La Ley, unida a la realización de un hecho generador previsto por ella, y distinto de la voluntad de obligarse, a estas obligaciones se les llaman obligaciones legales u obligaciones ex lege.
- c) La voluntad de un sujeto, dirigida a producir a su cargo el nacimiento de una obligación, esto es, a convertirse en obligado, y reconocida por la Ley como tal fuente de la obligación: a estas obligaciones se les denominan obligaciones voluntarias.”<sup>66</sup>

#### 4.1.2 ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN CIVIL.

Señala el Maestro Manuel Bejarano Sánchez que “la obligación consta de tres elementos indispensables: la existencia de sujetos, los objetos y la relación jurídica.”

Los sujetos dice Manuel Bejarano Sánchez “son las personas aptas para ser titulares de derechos y resultar obligadas. Para una obligación bastan dos sujetos:

- a) El que ostenta el derecho subjetivo, el que tiene la facultad y recibe el nombre de acreedor o sujeto activo; y
- b) El que soporta la deuda, es decir, el que tiene el deber correlativo: esta obligado y recibe el nombre de deudor o sujeto pasivo.”<sup>67</sup>

<sup>65</sup> GONZÁLEZ JIMÉNEZ Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, editorial Ecafsa, México. 1998. p. 241.

<sup>66</sup> DE LA GARZA Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, editorial Porrúa. México 2000. p. 545.

<sup>67</sup> BEJARANO SÁNCHEZ Manuel, Op. Cit. p.p. 6 y 15.



Respecto al Objeto refiere Manuel Bejarano Sánchez: “es lo que el deudor debe dar, hacer o no hacer. Es el contenido de la conducta del deudor.”<sup>68</sup>

Según el Licenciado Manuel Bejarano Sánchez, se tiene que contestar la siguiente interrogante:

¿A que se comprometió el deudor?

La respuesta a esta interrogante nos la da el objeto.

Dice Manuel Bejarano Sánchez que la relación jurídica “es el vínculo ideal que ataca al deudor respecto a su acreedor. El acreedor y el deudor se hallan unidos por esa liga imaginaria. Sin embargo en los orígenes del derecho romano y en el derecho germánico arcaico, el ligamento que ataba al deudor frente a su acreedor no era sólo conceptual, sino real. Los efectos que producía el nexum ante el incumplimiento del deudor, atribuían al acreedor el poder de atacar materialmente a aquel, y aún disponer de su vida.”<sup>69</sup>

#### 4.2 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Señala Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez “para precisar los conceptos de obligación y relación jurídico tributaria es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica que en sí y por sí, no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por ella; es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo. Una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, los cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia.”<sup>70</sup>

La obligación tributaria a juicio del Maestro Emilio Margain Manautou es: “la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue dicha obligación.”<sup>71</sup>

<sup>68</sup> BEJARANO SÁNCHEZ Manuel, op.cit. p.9.

<sup>69</sup> *Ibíd.*p 9.

<sup>70</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ Luis H. Principios de derecho tributario. Noriega editores. Tercera edición. México. 1998. p. 97.

<sup>71</sup> MARGAIN MANAUTOU Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, editorial Porrúa, novena edición, México 1989.p. 284.

La obligación tributaria dice el Maestro Hugo Carrasco Iriarte “se define como:

- a) Una obligación de derecho público.
- b) Tiene por sujeto activo al Estado, único titular originario de la soberanía financiera.
- c) Es una pretensión que el Estado define a través de sus órganos administrativos.
- d) Es una pretensión que se dirige a los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores directos, ya estén señalados por la Ley como responsables hacia el Estado en lugar de los deudores directos.
- e) Tienen por objeto una prestación pecuniaria.
- f) Tienen su fuente jurídica en la Ley.
- g) Tienen su causa ético-jurídica en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los contribuyentes y en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos públicos.”<sup>72</sup>

#### 4.3 LA RELACIÓN TRIBUTARIA.

La relación tributaria dice el Maestro Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez es:

“El vínculo jurídico entre dos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.”<sup>73</sup>

En términos generales señala el mismo Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez que se ha considerado como obligación:

“A la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona o un mandato legal. Como hemos visto, al realizarse el supuesto previsto por la norma surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones, y que la teoría considera que pueden ser de dar, de hacer, no hacer y tolerar.”<sup>74</sup>

<sup>72</sup> CARRASCO IRIARTE Hugo. Diccionario de derecho fiscal, editorial Oxford, México 1998. p.353.

<sup>73</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ Luis Humberto, Op.cit. p.99.

<sup>74</sup> Ibid p. 101.

La relación tributaria dice el Maestro Hugo Carrasco Iriarte: “es un vínculo que se establece entre un sujeto activo (Estado), y otro sujeto pasivo (el contribuyente), cuya única fuente es la Ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado, cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que éste debe destinar a la satisfacción del gasto público.”<sup>75</sup>

Relaciones jurídicas fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado en su carácter de receptor de cualquier ingreso.

La relación Tributaria continúa señalando el Maestro Hugo Carrasco Iriarte:

“Es un derecho público donde la obligación de entregar cantidades de dinero, o sea, de pagar tiene semejanza con la obligación civil, aún cuando se distingue en que su monto se determina unilateralmente, su fin es público, el cobro se realiza por actos ejecutivos y por medios exorbitantes, además, su contenido no es únicamente el pago. La relación tributaria es también de naturaleza legal: da lugar a un vínculo obligatorio personal; por último, la obligación tributaria no es causal: su único origen es la soberanía del Estado.”<sup>76</sup>

Dice el Maestro Emilio Margain Manautou que la relación tributaria es “el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo (contribuyente) y el sujeto activo (Estado) y se extinguen al cesar el primero en las actividades de la Ley Tributaria.”<sup>77</sup>

Respecto a la relación tributaria señala el Maestro Sergio Francisco de la Garza, que:

“Las relaciones jurídicas tienen como contenido una obligación de dar, de hacer, de no hacer o tolerar, serán fiscales o tributarias según que estén relacionadas con una obligación sustantiva que tengan carácter fiscal o tributario.”<sup>78</sup>

---

<sup>75</sup> CARRASCO IRIARTE Hugo. Op.cit. p. 436.

<sup>76</sup> Ibid. p. 436.

<sup>77</sup> MARGAIN MANAUTOU Emilio. Op. Cit. p.286.

<sup>78</sup> De LA GARZA Sergio Francisco, Op. Cit. p 487.

Señala Jesús Valtierra Quintana y Jorge Yañez Rojas que de una relación Tributaria se derivan obligaciones para tres categorías de personas:

“ Para el Sujeto activo, para el Sujeto pasivo y para los terceros.”<sup>79</sup>

Específicamente, en el caso del sujeto pasivo del impuesto refieren Jesús Valtierra Quintana y Jorge Yañez Rojas, que pueden tener dos clases de obligaciones:

“Principales y Secundarias”

La Obligación Principal (sustantiva) es una sola y consiste en pagar el impuesto.

Las Obligaciones Secundarias (formales) pueden ser de tres clases:

- a) de hacer
- b) de no hacer; y
- c) de tolerar.

Dice el Maestro Sergio Francisco de la Garza que el carácter común de todas estas relaciones de naturaleza sustantiva “es que tienen como contenido una obligación de dar, o sea, una prestación dineraria, aunque en forma más esporádica, pueden tener como contenido prestaciones en especie.”<sup>80</sup>

Las relaciones formales pueden tener contenido un hacer, un no hacer o un tolerar:

- a) Las relaciones que tienen como contenido un hacer, es decir, una prestación de un hecho, verbigracia; proporcionar un informe o presentar una declaración.
- b) Las relaciones que tienen como contenido un no hacer, una abstención, es decir, la no realización de una determinada conducta. Por ejemplo, no fabricar alcohol sin permiso.

<sup>79</sup> VALTIERRA QUINTANA Jesús, YAÑEZ ROJAS Jorge. Derecho Tributario Mexicano, Trillas, México. 1991. p.p.153 y siguientes.

<sup>80</sup> DE LA GARZA Sergio Francisco. Op. Cit. p.451.

- c) Las relaciones de tolerar o soportar una determinada conducta del sujeto activo de una relación tributaria. Por ejemplo, tolerar una visita de inspección.

Para efectos de este trabajo de investigación, ejemplificaremos algunas de las obligaciones que se pueden presentar en materia fiscal:

Obligaciones de dar:

- a) Pagar impuestos;
- b) Enterar retenciones; y
- c) Pagar multas.

Obligaciones de hacer:

- a) Presentar declaraciones;
- b) Llevar libros de contabilidad;
- c) Llevar sistemas contables autorizados por la SHCP;
- d) Expedir comprobantes fiscales; y
- e) Enterar contribuciones que se hayan recaudado o retenido a los contribuyentes.

Obligaciones de no Hacer y de Tolerar:

- a) El no hacer uso de documentos falsos en que se hagan constar operaciones inexistentes; y
- b) No llevar doble juego de libros.

Obligaciones de Tolerar:

- a) Aceptar visitas domiciliarias;
- b) Tolerar las medidas de control del fisco y colaborar con su ejecución;
- c) Permitir la intervención de la caja de la negociación, cuando así lo ordena la autoridad exactora para garantizar un crédito fiscal.

#### 4.3.1 EL CRÉDITO FISCAL.

“Si la obligación fiscal en general no es exigible de inmediato, tratándose de obligación sustantiva fiscal su exigibilidad adquiere matices especiales, ya que esta no es exigible como tal, puesto que requiere transformación a crédito fiscal, lo cual se realiza a través de un procedimiento denominado “determinación”, mediante el cual se precisa el *quantum*, el monto de aquella obligación sustantiva.”<sup>81</sup>

---

<sup>81</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ Luis Humberto. Op.cit. p. 107.

Este comentario lo refiere Luis Humberto Delgadillo para referirse al crédito fiscal. Así mismo el Maestro refiere que el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación anterior establecía que:

“ El crédito Fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad liquida ..”, por lo que; “toda cantidad que la Federación tuviera derecho a percibir, por cualquier concepto, debería ser considerada crédito fiscal de una vez que estuviera precisada su cuantía”.<sup>82</sup>

Por su parte el artículo cuarto del Código Fiscal de la Federación vigente establece lo siguiente:

“Son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena”.

Crédito fiscal refiere el Maestro Hugo Carrasco Iriarte:

“Significa lo que se debe a una persona, y desde luego algo que se adeuda a una Tesorería, existe un crédito a favor de la misma que tiene derecho a cobrar. Es decir, es la obligación tributaria en sentido estricto, determinada en cantidad liquida”.<sup>83</sup>

Para José de Jesús Sánchez Pina:

“El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad liquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas”.<sup>84</sup>

#### 4.3.2. DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.

Como se explicó anteriormente, cuando la obligación tributaria sustantiva se ha manifestado con la educación del hecho generador al hecho imponible, se debe cumplir la conducta predeterminada por la norma

---

<sup>82</sup> Ibid. p. 107.

<sup>83</sup> CARRASCO IRIARTE Hugo, Op.cit. p.p. 136 y 137.

<sup>84</sup> SÁNCHEZ PINA José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal, Editorial Pac. 5ª. Edición, México 1998. p. 44.

consistente en un dar. Para que esto opere se requiere precisar su contenido, es decir la cantidad que debe darse, el quantum de la obligación.

Las leyes fiscales establecen en qué momento nace la obligación fiscal, pero mientras ella no se cuantifique, ni el sujeto activo ni el pasivo tendrán la certeza de qué cantidad es la que se debe.

El Maestro Delgadillo Gutiérrez refiere que:

“La Doctrina ha desarrollado ampliamente la institución de la determinación figura que se estableció en nuestro país a partir de la aparición del Libro de Mario Pugliese, titulado Instituciones de Derecho Financiero, en cuya traducción al idioma castellano se utilizó la palabra italiana “acertamiento”, que dio origen a su uso generalizado y que posteriormente se tradujo como determinación, término que se utiliza en la actualidad para señalar el hecho de fijar en cantidad liquida la cuantía del crédito fiscal.”<sup>85</sup>

El procedimiento que conocemos como determinación señala el mismo Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez esta constituido por dos aspectos:

- a) Por una parte, se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.
- b) Por la otra, se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones; es decir, se precisan el objeto, los sujetos, la base y la tasa o tarifa, y se hace la operación aritmética que nos da como resultado la cantidad liquida a pagar o el crédito fiscal.

La determinación refiere el mismo Maestro Delgadillo se realiza en dos fases una determinación con conocimiento y una determinación sobre base estimada:

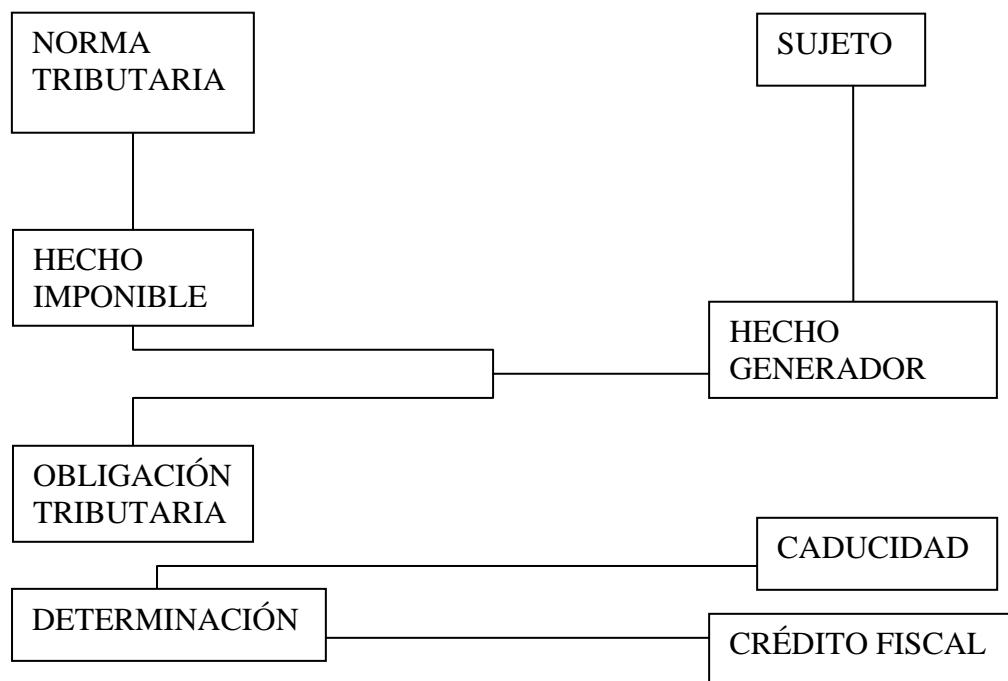
“La determinación con conocimiento, se ejecuta ya sea por el sujeto pasivo, o por la administración tributaria, con pleno conocimiento y comprobación del hecho generado en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica.

---

<sup>85</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ Luis Humberto. Op.cit. p. 108.

Se conoce con certeza el hecho y valores imponible, y la determinación sobre base estimada existe cuando la administración tributaria, o sea el propio sujeto activo, determina la base imponible con ayuda de presunciones establecidas por la propia Ley.”<sup>86</sup>

Un ejemplo de la determinación de un crédito fiscal, nos lo ilustra El Maestro Delgadillo Gutiérrez, en su obra titulada Principios de Derecho Tributario, con el siguiente esquema:



#### 4.3.3 NACIMIENTO DEL CRÉDITO FISCAL.

El Crédito fiscal dice Sánchez Pina:

“Nace en el momento que la persona realiza el supuesto de Ley, esto es: cuando un individuo efectúa un acto que prevé la hipótesis tributaria deberá cumplir con la obligación a que se refiere la Ley. Por tal motivo 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.”<sup>88</sup>

<sup>86</sup> Ibid. p. 107-109.

<sup>87</sup> Ibid. p. 113.

<sup>88</sup> SÁNCHEZ PINA, José de Jesús, op, cit. p. 46



A nuestro juicio por su origen el crédito fiscal puede clasificarse de la siguiente forma:

a) Crédito fiscal Principal, es decir, que deriva de contribuciones y aprovechamientos.

b) Crédito fiscal Accesorio, es el que nace cuando el particular omite cumplir con sus obligaciones sustantivas, en otras palabras, incumple con el dar dentro del plazo exigido por la Ley; omite cumplir con sus obligaciones formales, es decir, incumple con el hacer, no hacer o con el tolerar; o bien, en tercer lugar, cuando el contribuyente cumple con la obligación sustantiva de dar o con las obligaciones formales, de hacer, no hacer o tolerar, pero lo hace erróneamente.

El artículo 2º del Código Fiscal de la Federación en su último párrafo, nos habla de los accesorios de las contribuciones, al respecto señala:

“Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se hagan referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º.”

La doctrina del Derecho, manifiesta que lo accesorio sigue siempre la suerte de lo principal y por ende que no puede existir un accesorio, sin existe un principal. Consideramos que esta figura doctrinal en lo que se refiere al crédito fiscal no le es aplicable, ya que nosotros consideramos que los créditos fiscales según su origen pueden ser autónomos, es decir, los créditos fiscales accesorios, no necesitan que se genere o nazca un crédito fiscal principal para poder subsistir, ni dependen del primero, sino que por el contrario, el nacimiento de un crédito fiscal, depende de lo que el particular realice o no realice.

En este sentido el crédito fiscal principal, se genera cuando el particular omite pagar sus impuestos.

Tratándose de crédito fiscal accesorio se contemplan en el referido artículo 2º último párrafo del Código Fiscal de la Federación, a los recargos,

las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización del séptimo párrafo del artículo 21.

En el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación en su párrafo octavo se señala el orden de aplicación, de los créditos fiscales (prelación en los pagos), y señala que deberá hacerse de la siguiente forma:

- a) Gastos de ejecución
- b) Recargos
- c) Multas
- d) La indemnización del séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

De los anteriores preceptos del Código Fiscal de la Federación podemos concluir que existen los accesorios, cuya naturaleza es de índole económica para el contribuyente que incumple con sus obligaciones fiscales. De esta situación queda un tanto excluido el género sanciones, cuya especie sería la multa, atendiendo a la naturaleza puramente económica.

Sin embargo, en las sanciones de tipo fiscal quedarían abiertas otras posibilidades de sancionar al particular, que no fueran exclusivamente pecuniarias, pues solamente quedarían comprendidas dentro de ellas, las multas. De lo anterior, podemos derivar que la clausura denotada en el artículo 84 Fracción IV del Código Fiscal de la Federación es una sanción distinta a la multa.

#### 4.3.4. LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

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

Otros modos de extinción, en materia tributaria son:

- a) La compensación
- b) La confusión
- c) La renuncia del acreedor (condonación)
- d) La desaparición o pérdida de la cosa sin culpa del deudor
- e) La consignación
- f) La adjudicación de bienes mediante subasta, y
- g) La prescripción

## **EL PAGO**

El pago es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo (Estado).

Para el Código Civil del Distrito Federal, “pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida”, en tratándose de obligaciones de dar y “la prestación del servicio que se hubiere prometido”, para las obligaciones de hacer.

Lo anterior presupone la existencia de un crédito por una suma líquida y exigible, es decir, la obligación tributaria debe estar cuantitativamente determinada. Las más de las veces la determinación le corresponde al propio deudor tributario; en otras ocasiones, es la autoridad fiscal la que debe hacer tal determinación en uno u otro caso, la determinación es un requisito indispensable para la exigibilidad del crédito, y éste, a su vez, es un prerrequisito para la realización del pago.

## **LA COMPENSACIÓN.**

Para José Castán Tobeñas define la compensación como “el medio de extinguir, en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra”.<sup>89</sup>

El CCDF (Art. 2185) preceptúa que “tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho”.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 23 establece:

“Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios...”

---

<sup>89</sup> CASTÁN TOBEÑAS, José, Derecho Común y Foral, 6ª ed. Madrid, Tomo II, p. 560.

## LA CONDONACIÓN

El Código Fiscal de la Federación instituye la condonación y reducción de créditos fiscales como medio de extinción de los mismos. Tal institución equivale a la remisión de la deuda (condonación) que establece el Código Civil cuando dispone que “cualquiera puede renunciar a su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la Ley lo prohíbe” (Art. 2209).

Debe distinguirse entre la condonación de tributos y la condonación de multas. La condonación de tributos sólo puede hacerse a título general y nunca a título particular, porque implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes y el ejercicio caprichoso del poder por parte de los administradores del impuesto.

El Maestro Antonio Berliri escribe que “a nadie puede extrañar que la condonación de la deuda impositiva sea una de las causas de extinción que no encuentra carta de naturaleza tratándose de la Hacienda, ya que ésta no puede renunciar a los impuestos que le son debidos”.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 39 establece:

“Que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, puede condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en los casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.”

## LA PRESCRIPCIÓN

Según el maestro Acosta Romero define a la prescripción como la extinción de las obligaciones o derechos por el simple transcurso del tiempo.

Nuestro Derecho, al igual que muchos sistemas tributarios extranjeros, admite que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción. Esta opera tanto a favor de los contribuyentes, extinguiendo sus obligaciones tributarias mediante el transcurso de un plazo de cinco años, como opera también a favor del Estado, cuando los contribuyentes

son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios.

El Maestro Giuliani Fonrouge ha escrito que “debe establecerse una diferencia de orden sustancial, entre la facultad de la administración para determinar la obligación fiscal o exigir declaraciones juradas, a cuyo respecto no puede hablarse de prescripción sino de caducidad por el transcurso del tiempo; y el derecho, a cobrar tributo, que es susceptible de extinguirse por prescripción, con el significado que tiene en el derecho civil”.<sup>90</sup>

El fundamento de la prescripción fiscal es el mismo al del derecho privado, o sea, la necesidad de dar estabilidad legal a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos.

Como lo ha dicho el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la “prescripción se ha establecido con objeto de que tanto los intereses del Fisco, como los de los particulares, no estén indefinidamente sin poderse determinar con precisión, hecho que haría que no pudieran fijarse las condiciones económicas ni del Erario, ni de los negocios de los particulares.

La prescripción esta legalmente reglamentada dentro del Código Fiscal de la Federación, que en el artículo 146 establece:

Artículo 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos.

El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

---

<sup>90</sup> GUILIANI FONROUGE, C.M., Derecho Financiero, p. 281

La prescripción de las obligaciones y de los créditos a favor del fisco federal y la facultad de éste para determinar la existencia de obligaciones y fijarlas en cantidad líquida, son instituciones diversas pero no incompatibles por lo que a partir del momento en que el crédito nace por la situación del causante frente al fisco surge simultáneamente el derecho de éste a formular liquidaciones y la obligación del causante de pagar ese crédito y corren paralelos los términos de la caducidad de ese derecho y la prescripción de esa obligación, aunque el término de tal prescripción es susceptible de ser interrumpido.

Sería ilógico pensar que el término para la prescripción de un crédito no empieza a correr sino hasta que el momento en que el fisco lo notifica al causante, pues esto contradiría radicalmente los objetivos de la prescripción, que son el dar seguridad jurídica a las relaciones entre el fisco y los obligados, de manera que la amenaza del cobro no se cierna indefinidamente sobre éstos.

En el Código Fiscal de la Federación se encuentra reglamentada la caducidad en su Artículo 67 que establece:

“Las Facultades de las Autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extingue en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

- a) Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo.
- b) Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.
- c) Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales.
- d) Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de finanzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

La Dación en Pago es “el acto en virtud del cual el deudor, voluntariamente, realiza, a título de pago, una prestación diversa de la debida al acreedor, quien consiente en recibirla en sustitución de ésta” y la dación para pago es “el acto por el cual el deudor, voluntariamente, transmite

una cosa o un derecho distintos del objeto de la prestación al acreedor, quien consiente en recibirla en sustitución de éste, con el fin de –enajenada o realizada- hacerse pago de su crédito.”<sup>91</sup>

En el derecho tributario la dación en pago se utiliza en forma excepcional. Se encuentra regulada en los artículos 25 al 29 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación.

A fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal, excepcionalmente la SHCP, por conducto de la Tesorería de la Federación o de los auxiliares legalmente facultados para ello podrá aceptar la dación en pago del producto de la venta de bienes cuando sea la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y éstos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares.

La dación en pago se recibe el valor pericial de los bienes y los convenios, o en su caso, las actas administrativas se formalizan con la participación del deudor y de la Tesorería anotándose en el Registro Público de la Propiedad, en caso de inmuebles.

La confusión dispone que la obligación se extinga por confusión cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en una misma persona. Giuliani fonrouge expresa que “se ha dicho que esta situación es inconcebible en las obligaciones fiscales”. Jarach afirma que la confusión en las obligaciones fiscales es una circunstancia rara, pero no imposible”. Dice Giuliani Fonrouge que “no son pocos los casos en que ella puede producirse. No solamente porque el Estado puede llegar a ser heredero del deudor, esto es, sucesor a título universal, sino también en razón de que puede ser sucesor a título particular de bienes cuya propiedad sea circunstancia determinante del tributo. En el primer supuesto, que con ciertas reservas doctrinales puede extenderse a las herencias vacantes, no hay duda acerca de la reunión de calidades de acreedor y deudor; en el segundo, el Estado puede adquirir bienes por legado, donación, expropiación o simplemente por compra, y entonces sucede a título particular en obligaciones tributarias a cargo de otro sujeto.”<sup>92</sup>

---

<sup>91</sup> ROSSY Hipólito. Instituciones de Derecho Financiero. Barcelona. 1959. p. 512

<sup>92</sup> GIULIANI FONROUGE Carlos. Derecho Financiero. P. 278.

## **LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA CONTRIBUCIÓN SOBRE EL DERECHO DE ALUMBRADO PÚBLICO**

### **5.1 INTRODUCCIÓN**

La energía eléctrica es un elemento esencial para el desarrollo del pueblo mexicano, es la que nos permite dar un nuevo impulso al país hacia nuevos horizontes, hacia una nación más justa, con menos pobreza y con una mejor distribución del ingreso nacional.

La planeación y desarrollo de la industria eléctrica en nuestro país ha transitado por diferentes períodos en los que el papel de los municipios ha respondido a las cambiantes condiciones estructurales del sector y a las necesidades del propio país, como en los casos del Servicio de Alumbrado Público y del derecho de alumbrado público.

Los costos de la energía y su cobro, en muchas ocasiones, han provocado problemas sociales, por la inconformidad de la población a pagar dichos costos, que en ocasiones son muy altos y no corresponden con el servicio, el cual es deficiente y con cobros fuera del marco constitucional, como es el caso del derecho de Alumbrado Público.

Los inicios de la reglamentación del Servicio de Alumbrado Público los encontramos en el año de 1924, y desde entonces era considerado como un servicio técnico que representa el gobierno al público, para satisfacer sus necesidades de iluminación durante el transcurso de la noche.

El Servicio de Alumbrado Público era considerado de carácter universal – para todos los ciudadanos-, con trato igual –sin discriminación- y regular es decir, con base en una norma que lo regula. De lo anterior se desprende que los elementos sustantivos de las contribuciones son los de legalidad, equidad y proporcionalidad.

Es importante señalar que desde el período del Presidente Plutarco Elías Calles, durante los años de 1926 a 1928, hasta la presidencia de Adolfo López Mateos, los problemas sociales por los altos costos de la energía eléctrica se agudizaron de manera peligrosa, tomando el último de los citados la historia determinación de nacionalizar dicho sector, con el apoyo de la mayoría de la población, no sin antes evaluar que, aun con esta determinación, las empresas internacionales seguirían al acecho esperando



una mejor oportunidad de apoderarse de la industria –como al parecer ahora está sucediendo, con el apoyo de las propias autoridades federales-. Esto no les será fácil lograrlo, ya que los artículos 27 y 28 constitucionales fueron modificados precisamente con el objeto de salvaguardar la industria eléctrica de los afanes apropiatorios de la empresa privada.

Después de lograr la nacionalización, el Gobierno de la República inició un programa de tarifas por concepto de pago de consumo de energía eléctrica, tanto para consumo en casas habitación como para el consumo industrial, el cual funcionó con regularidad hasta 2002, en el que se emite el decreto del 6 de febrero de ese año, que autoriza el ajuste, modificación y reestructuración a las tarifas eléctricas, para el suministro y venta de energía y disminuye de manera significativa el subsidio a las tarifas domésticas, logrando también, con ello, el incremento en el cobro del Derecho de Alumbrado Público.

El artículo 115 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, en la Sección III, dispone que: “Los Municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes: b) alumbrado público”, junto con los de agua potable, drenaje, limpia, mercados y centrales de abastos, panteones, el cuidado de calles y jardines, entre otros servicios. Siendo los servicios de salud, la seguridad y el alumbrado público los servicios que más ayudan a preservar el bienestar de los habitantes de los municipios.

Sin embargo, existe confusión entre la definición de los servicios onerosos y gratuitos. El servicio de Alumbrado público que se presta por el municipio es considerado como un servicio de carácter gratuito en la Ley de la materia, pero que sí se le cobra a éste por parte de la Comisión Federal de Electricidad en los recibos por el pago de suministro de energía eléctrica.

Además, es obligación de las autoridades municipales la instalación de los postes y los focos, por lo que el Servicio de Alumbrado Público se puede definir, de manera legal, como una actividad técnica de iluminación durante la noche.

Para el tema que nos ocupa, consideramos que en el Servicio de Alumbrado público encontramos una serie de particularidades, como la de que forma parte del grupo de servicios públicos propios, y en el que sus usuarios no son personas determinadas –lo que contribuye a crear dificultades para delimitar el cobro por la prestación del servicio-; de la misma manera,

podemos comentar que es un servicio de carácter intermitente, ya que sólo se presta durante la noche.

## **5.1 DE LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD**

La acción de inconstitucionalidad es la que se da ante la existencia de un asunto pendiente de resolver (sea ante los tribunales de justicia o en el procedimiento para agotar la vía administrativa) en dónde se considere que una norma a ser aplicada lesiona un derecho es ahí cuando la acción constituye un medio razonable para amparar el derecho considerado lesionado en el asunto principal, de forma que lo resuelto por el Tribunal Constitucional repercuta positiva o negativamente en dicho proceso pendiente de resolver, por cuanto se manifiesta sobre la constitucionalidad de las normas que deberán ser aplicadas en dicho asunto.

Para que se pueda analizar si un ordenamiento es constitucional o no, debe señalarse el precepto de la Carta Magna con el cual pugna; requisito que no se satisface en un concepto de violación en el que se sostiene que la ley combatida se encuentra en contradicción con otra ley ordinaria.

Cabra la acción de inconstitucionalidad en los siguientes casos:

- Contra leyes y otras disposiciones generales, incluso las originadas en actos sujetos privados, que infrinjan, por acción u omisión, alguna norma o principio constitucional.
- Contra los actos subjetivos de las autoridades públicas, cuando infrinjan, por acción u omisión, alguna norma o principio constitucional, si no fueren susceptibles de los recursos de amparo.
- Cuando en la formación de las leyes o acuerdos legislativos se viole algún requisito o trámite sustancial previsto en la Constitución o, en su caso, establecido en el Reglamento de Orden, Dirección y Disciplina Interior de la Asamblea Legislativa.
- Cuando se apruebe una reforma constitucional con violación a normas constitucionales de procedimiento.
- Cuando en la suscripción, aprobación o ratificación de los convenios o tratados internacionales, o en su contenido o efectos se haya infringido una norma o principio constitucional o, en su caso, del Reglamento de

Orden Dirección y Disciplina Interior de la Asamblea Legislativa. En este evento, la declaratoria se hará solamente para los efectos de que se interpreten y apliquen en armonía con la Constitución o, si su contradicción con ella resultare insalvable, se ordene su desaplicación con efectos generales y se procede a su denuncia.

- Contra la inercia, las omisiones y las abstenciones de las autoridades públicas.

## **5.2. NORMA GENERAL INCONSTITUCIONAL Y MEDIO OFICIAL EN QUE FUE PUBLICADA**

En el caso de lo dispuesto por el decreto publicado en el Periódico Oficial del Estado de Guanajuato el día 16 de Diciembre de 2005, por el que se expidió la Ley de Ingresos para el municipio de Celaya, Guanajuato, para el ejercicio fiscal del año 2006 y en especial el artículo 1º y 35 fracción I y II que regula el Derecho de Alumbrado Público.

“Artículo 1º.- La presente ley es de orden público y de interés social y tiene por objeto establecer los ingresos que percibirá la hacienda pública del municipio de Celaya, Gto., durante el ejercicio fiscal del año 2006, por los conceptos siguientes:

- 1.- Contribuciones;
  - a) Impuestos.
  - b) Derechos, y
  - c) Contribuciones especiales.”

“Artículo 35.- Los derechos por la prestación del servicio de Alumbrado Público se causarán y liquidarán conforme a las siguientes:

### Tasas

I. 8%, respecto del importe facturado que resulte de la aplicación de las TARIFAS 1, 2, 3, O-M y H-M a que se refiere la Ley del Servicio Público de Energía Eléctrica y sus reglamentos.

II. 5% respecto del importe facturado que resulte de la aplicación de las TARIFAS H-S y H-T a que se refiere la Ley del Servicio Público de Energía Eléctrica y sus reglamentos.

En efecto, la inclusión en la ley de ingresos para los municipios del propio estado para el ejercicio fiscal del 2006, establece un derecho por la prestación y el uso del servicio de alumbrado público; sin embargo, el determinar su cuantía revela que en realidad establece una contribución sobre el consumo de energía eléctrica, ya que su monto se calcula, tácitamente, tomando como base la cantidad que se cobra por dicho consumo, y no en relación con el costo del referido servicio de alumbrado público; por lo que no puede estimarse que la carga tributaria que impone el citado precepto constituya una contraprestación por el servicio a que se refiere, toda vez que el cobro del derecho se lleva en función del importe señalado en los recibos de consumo por la comisión federal de electricidad, aplicándose al importe de consumo el 8% por derechos de alumbrado público (DAP).

### **5.3. FACULTAD DEL CONGRESO DE LA UNIÓN**

Así las cosas, es claro que en los citados numerales se establece una contribución especial sobre el consumo de energía eléctrica, sin embargo, la legislatura estatal carece de facultades y atribuciones para imponer contribuciones especiales sobre energía eléctrica, ya que la facultad es exclusiva del Congreso de la Unión, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 73, fracción XXIX-A, inciso 5. Subinciso a), de la Constitución General de la República.

Dicha autoridad legislativa tiene facultades para establecer **contribuciones especiales sobre energía eléctrica**, de las que tendrán participación de las entidades federativas en la proporción que la ley secundaria federal determine, autorizando las legislaturas locales para que únicamente fijen el porcentaje que corresponda a los municipios de los ingresos por concepto de impuesto sobre energía eléctrica, no puede sino concluirse que la legislatura del Estado de Guanajuato, al expedirse el artículo 1, 35 fracción I, de la ley de ingresos para el municipio de Celaya, Gto. Para el ejercicio fiscal del 2006, invade la esfera de atribuciones que constitucionalmente esta reservada al congreso de la unión y, por ello, dichos preceptos son inconstitucionales.

En efecto, el citado decreto en donde se contiene la ley de ingresos para el municipio de Celaya, Gto. Para el ejercicio fiscal 2006, vulnera la Constitución General de la República en su artículo 14, 16, 73 fracción XXIX-A, inciso 5°. Subinciso a), 124 y 133, y además se infringe el contenido del artículo 16 de la ley del impuesto sobre Producción e

introducción de energía eléctrica de 31 de diciembre de 1932, porque vulnerando el orden jurídico constitucional, se pretende obligar a la sociedad quejosa al pago de una llamada contribución especial del 8% sobre el consumo mensual o bimestral de energía eléctrica, para el pago y mejoramiento del servicio de alumbrado público.

Lo anterior es así, ya que debe tomarse en consideración que al estructurarse política y jurídicamente la Nación Mexicana, la Federación se reservó las facultades de su exclusiva potestad, excluyéndolas de la intervención de los estados; tan es así que el artículo 124 constitucional, establece que las facultades que no están expresamente concedidas por esta constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los estados, y al tenor de lo establecido por el artículo 73, fracción XXIX-A inciso 5°. Subinciso a), de la constitución general de la república, el congreso de la unión es titular constitucional de las facultades de legislar en materia de energía eléctrica, así como la ley fundamental ha otorgado al Congreso Federal la jurisdicción para gravar aquella materia con exclusión de las entidades federativas, pues de otro modo estas podrían ser nugatorias aquellas facultades, al gravar con impuestos excesivamente los bienes los cuales se ejercitan las atribuciones.

Corroborar aún más, la afirmación de que la facultad general para legislar en materia de energía eléctrica corresponde al Congreso Federal, lo consignado en la parte final de la norma constitucional que se comenta, en donde se estableció que: “las entidades federativas participan en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine, las legislaturas locales fijaran el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto de impuesto sobre energía eléctrica”. Además de que el artículo 133 de la Carta Magna, consagra el principio de Supremacía Constitucional al prever que dicha Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la unión y los jueces de cada estado, se arreglarán de dicha constitución, las leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los estados, siendo de explorado derecho, que el concepto de supremacía constitucional implica que la ley fundamental es no solo superior a los demás cuerpos legales sino que, sobre ella, no puede existir ninguna otra legislación.

En ese orden de ideas, si el Congreso de la Unión disfruta de potestad exclusiva para legislar en toda la república sobre la energía eléctrica, goza del poder tributario correspondiente, al encontrarse facultado privativamente para establecer contribuciones especial sobre la misma materia, al tenor de los artículos 73, fracción XXIX-A inciso 5º, subinciso a), en relación con el diverso precepto 124 del pacto federal, y recordando que el artículo 16 de la ley del impuesto sobre producción e introducción de energía eléctrica, prevé que los estados, territorios, distrito federal y municipios, no podrán decretar impuestos, contribuciones o gravámenes, cualesquiera que sea su origen o denominación, entre otros casos, sobre la producción, introducción, transmisión, distribución, venta o consumo de energía eléctrica, por todo lo cual se lleva a la necesaria conclusión que desde el punto de vista constitucional y legal no se justifica la aprobación y expedición, así como la promulgación y publicación del decreto en donde se establece la ley de ingresos para el municipio de Celaya, Gto., en relación al concepto establecido en el artículo 35 fracción I, de la misma ley de ingresos de Celaya, Gto., publicado en el periódico oficial del estado y los actos concretos de aplicación de las leyes en cuestión consistentes en la obligación que se establece para la parte afectada, en su carácter de consumidora de energía eléctrica, de cubrir una contribución especial o un derecho (así se consigna los recibos de la C.F.E.) a razón del 8% sobre el consumo mensual del fluido eléctrico y la obligación que igualmente se establece para las empresas suministradoras, (derivado del convenio celebrado entre el estado de Guanajuato y la comisión federal de electricidad del 24 de junio de 1991), de hacer la retención (cobro) correspondiente, consignado el cargo en los recibos que expiden por el consumo ordinario.

Robustece lo anterior la tesis sustentada por la Honorable Corte de la Nación, publicada a fojas 197, del informe rendido a dicho alto tribunal por su presidente en el año de 1969, que a la letra indica:

***“IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA ACREDITARLOS. Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determinan que no existe una delimitación radial entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales de las siguientes:***

*a).- concurrencia contributiva de la federación y los estados en la mayoría de las fuentes de los ingresos artículos 73 fracción VII y 124; b).- limitación a la facultad impositiva de los estados mediante la reserva expresa y concreta en determinada materia a la federación (artículo 73 fracción XXIX) y c).- restricción expresas a la potestad tributaria de los estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y ciento dieciséis).”*

Además es importante que se tome en consideración que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya formulo jurisprudencia en el sentido de que las leyes o códigos locales que establecen como referencia para el cobro del alumbrado público (**al margen de que lo establezcan como una contribución especial o un derecho**) la cantidad que se paga por el consumo de energía eléctrica, son inconstitucionales porque invaden la esfera de atribuciones de la federación, como acontece en el presente caso, con el artículo 35 fracción I, de la ley de ingresos para el municipio de Celaya, Gto., para le ejercicio fiscal de 2006, en los que se establece que la contribución por servicio público de alumbrado se causara y liquidara aplicando las tasas del 8% del importe facturado, es decir, la cantidad que se paga por el consumo de energía eléctrica, que resulte de la aplicación de las tarifas 1,2,3, o-m h-m, a que se refiere la ley del servicio público de energía eléctrica y sus reglamentos.

De igual importancia resulta señalar que en términos de lo dispuesto por el artículo 192 de la ley de amparo la jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno, es obligatoria entre otras autoridades, para el C. Juzgado de Distrito y en la especie, se reitera, ya existe jurisprudencia en el sentido antes indicado, y cuyo texto es el siguiente:

Instancia: pleno.

Fuente: semanario judicial de la federación.

Época: 8ª

Tomo: primera parte-1.

Tesis: j/p 6/88

Página: 134.

**“ALUMBRADO PÚBLICO, DERECHOS POR SERVICIO DE LAS LEYES O CODIGOS LOCALES QUE ESTABLECEN COMO REFERENCIA PARA SU COBRO LA CANTIDAD QUE SE PAGA POR EL CONSUMO DE ENERÍA ELÉCTRICA SON**

**INCONSTITUCIONALES PORQUE INVADEN LA ESFERA DE ATRIBUCIONES DE LA FEDERACIÓN**”. De conformidad con lo establecido en el artículo 73, fracción XXIX-A, inciso 5º, subinciso a), de la Constitución, es facultad del Congreso de la Unión establecer contribuciones sobre el consumo de energía eléctrica; ahora bien, cuando en los códigos y leyes locales se prevé que los derechos por servicio de alumbrado público se calculen tomándose como base la cantidad que se paga por consumo de energía eléctrica, en realidad se establece y gravamen sobre dicho consumo y no un derecho previsto por la legislación local. En efecto, debe existir una relación lógica entre el objeto de una contribución y su base, principios que se rompe en casos como estos, pues ninguna relación hay entre lo que se consume de energía eléctrica y la cantidad que debe pagarse por el servicio de alumbrado público, debiendo concluirse que en realidad se trata de una contribución establecida por las legislaturas locales al consumo de fluido eléctrico, con lo cual invaden la esfera de facultades exclusivas de la federación y contravienen la constitución general de la republica.

#### Precedentes

Amparo en revisión 3014/79.- industrias químicas de México, S.A.- de septiembre de 1982.- unanimidad de 16 votos de los señores ministros: Cuevas Mantecon, Castellanos Tena, Rivera Silva, Langle Martínez, Lozano Ramírez, Pavón Vasconzelos, Rodríguez Roldan, Iñarritu, Gutiérrez de Velasco, Gonzáles Martínez, Salmoran de Tamayo, del Río Rodríguez, Calleja García, León Orantes, Alidera Toro y presidente Mario G. Rebolledo ponente: Raúl Cuevas Mantecon.- Secretario: José Pérez Troncoso.

Séptima época, volúmenes 163-168, primera parte, página 61.

Amparo en revisión 5646/79.- Jesús Gomara Grijalva y Coagraviado.- 24 abril de 1984.- unanimidad de 16 votos de los señores ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas Mantecon, Castellanos Tena, Azuela Guitrón, Langle Martínez, Salmoran Tamayo, Moreno flores, Calleja García, León Orantes, Olivera Toro y presidente Jorge Irañitu.- poniente: Raúl Cuevas Mantecon.- secretario: José Pérez Troncoso.



Por otra parte, es importante expresar que toda vez que los actos reclamados devienen de una ley declarada inconstitucional por la jurisprudencia de la Suprema Corte, debe aplicarse, lo dispuesto por el artículo 76 bis, de la ley amparo.

Ahora bien de la interpretación del artículo 73, fracción XXIX-A, inciso 5º, subinciso a), de la Carta Magna, se desprende que es facultad exclusiva del Congreso de la Unión establecer contribuciones en materia de energía eléctrica. Sin embargo, para poder hablar los de contribuciones, es necesario que las mismas contengan ciertos elementos que señala el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, tales como: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago; en el caso del Derecho de Alumbrado Público (DAP) en el decreto publicado en el periódico oficial del Estado de Guanajuato el 16 de diciembre de 2005, por lo que se expidió la ley de ingresos para el municipio de Celaya, Gto., para el ejercicio fiscal del año 2006 en la sección segunda, define que “es objeto de este derecho la prestación del servicio de alumbrado público para los habitantes del municipio de Celaya, Gto.” Se entenderá por servicio de alumbrado público el que el Municipio otorga a la comunidad en calles, plazas, jardines y otros lugares de uso común. “Son sujetos los propietarios o poseedores que se benefician del servicio de alumbrado público que proporcione este municipio, sin importar que la fuente de alumbrado se encuentre o no ubicada frente a su predio.” Se entiende por base: “el importe de consumo que los propietarios y poseedores de predios cubran a la empresa que suministre, la energía eléctrica.” Tasa o tarifa: el 8% respecto del importe facturado que resulte de la aplicación de las Tarifas 1, 2, 3, O-M y H-M a que se refiere la Ley del Servicio Público de Energía y sus reglamentos. Época de pago: la empresa suministradora del servicio, hará la retención correspondiente, consignando el cargo en los recibos que expida para el consumo ordinario.

Por otra parte, la garantía de legalidad estatuida en el numeral 16 de la Constitución General de la República, obliga a toda autoridad- incluyendo a los Congresos locales- que emite un acto a cumplir con los requisitos de fundamentación y motivación; el primero se cumple con la cita de los preceptos legales en que se apoye la determinación adoptada, esto es, que tal disposición prevea la situación concreto para la cual sea procedente la realización del acto, el segundo consiste en la expresión de las causa

inmediatas, razones particulares o circunstancias especiales que demuestren la adecuación entre las hipótesis contenidas en las disposiciones que sirvieron de fundamento para emitir el acto, con el caso concreto.

Respecto de la fundamentación y motivación de los actos formales y materialmente legislativos, ese Alto Tribunal ha sostenido la tesis de jurisprudencia cuyo rubro y texto, señalan: “FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.- De acuerdo al artículo 16 de la Constitución, todo acto de autoridad debe estar adecuado y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por el primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y por el segundo, que también debe señalarse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además que existe adecuación entre los motivos aducidos y las formas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren la hipótesis normativas.

De la anterior transcripción se desprende que en tratándose de leyes la fundamentación se satisface cuando el Poder Legislativo actúa dentro de los límites que la Constitución le confiere, esto es, que el ámbito espacial, material y personal de validez de las normas que se emiten corresponda a la esfera de atribuciones del referido órgano colegiado de acuerdo con la Ley Fundamental. En este contexto, es evidente que el Congreso del Estado de Guanajuato, al no estar facultado para fijar contribuciones en materia de energía eléctrica actuó fuera de los límites de las atribuciones que le confiere la Constitución Federal, transgrediendo con ello los artículos 16 y 124 de la Carta Magna. Finalmente, el numeral 133 de la Constitución General de la República, impone la existencia de un orden jurídico creado y organizado por la misma Norma Suprema, al que deben sujetarse todos los órganos del Estado y todas las autoridades y funcionarios en el ejercicio de sus atribuciones, y la contravención de tal imperativo conlleva necesariamente a la vulneración del principio de supremacía constitucional.”

#### **5.4. FACULTAD Y OBLIGACIONES DE LOS MUNICIPIOS**

Ahora bien en el artículo 115 de la Constitución General de la República señala lo siguiente:

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

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

- a).- agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales;
- b).- **Alumbrado público**
- c).- Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos;
- d).- Mercados y centrales de abasto;
- e).- Panteones
- f).- Rastro
- g).- Calles, parques y jardines y su equipamiento;
- h).- Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito; e
- i).- Los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones de los servicios a su cargo, los municipios observarán lo dispuesto por las leyes federales y estatales.

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

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

Las comunidades indígenas, dentro del ámbito municipal, podrán coordinarse y asociarse en los términos y para los efectos que prevenga la ley.

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

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

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones y subsidios a favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público. Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los Municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los Ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles. Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los Ayuntamientos, o bien por quien ellos autoricen, conforme a la ley.

De los citados preceptos se desprendió que el artículo 73 dispone que corresponde al Congreso de la Unión establecer contribuciones especiales sobre energía eléctrica; y por su parte, el 115, fracción III, inciso b), prevé que los Municipios tendrán a su cargo, entre otros servicios, el alumbrado público y, la fracción IV, inciso c) del mismo precepto, establece que los Municipios tienen derecho a recibir –entre otros- los ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos a su cargo y, en caso de que se utilice la figura del “derecho” para el financiamiento del servicio público, conforme al principio de reserva de ley que obliga a que las contribuciones sólo tengan esta fuente normativa, es facultad de las legislaturas aprobar las leyes de ingresos de este nivel de gobierno.

De acuerdo a lo anterior, en principio que por una parte, el Congreso tiene atribución para el establecimiento de las contribuciones sobre energía eléctrica, y por la otra que, al corresponder a las legislaturas de los Estados fijar las contribuciones que correspondan a los Municipios por concepto de los servicios que presten, siendo de su competencia exclusiva el servicio de Alumbrado público, éstos pueden, como consecuencia de esa atribución, realizar el cobro de los derechos con motivo de la prestación de dicho servicio.

## **5.5. OBLIGACIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS MEXICANOS EN MATERIA CONTRIBUTIVA**

En nuestro país, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, regula los principios que deben regir a las contribuciones tanto en nivel federal como en el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, el cual dispone:

“Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

El precepto anterior consagra los principios constitucionales tributarios de reserva de ley, destino al gasto público, proporcionalidad y equidad; los cuales además de ser garantías individuales, enuncian las características que pueden llevarnos a construir un concepto jurídico de tributo o contribución con base en la Norma Fundamental, las cuales se señalan a continuación:

- a) Toda contribución tiene su fuente en el poder de Imperio del Estado.
- b) Constituyen prestaciones en dinero excepcionalmente en especie o servicios.
- c) Sólo se pueden crear mediante ley.
- d) Se encuentran afectos a fines esencialmente recaudatorios, es decir, tienen por destino el gasto público, sin que se niegue la posibilidad de servir propósitos de política económica.
- e) Los criterios de justicia tributaria son el de proporcionalidad o capacidad contributiva y el de equidad.

De acuerdo con estas características previstas por la Norma Fundamental, podemos esbozar un concepto jurídico de las contribuciones o tributos

que resulte aplicable a todos los niveles de gobierno, al cual se le puede definir como un ingreso de derecho público-normalmente pecuniario-destinado al financiamiento de los gastos generales, obtenido por un ente de igual naturaleza –Federación, Distrito Federal, Estados o municipios-, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente, cuya obligación surge de la ley, la cual debe gravar un hecho indicativo de capacidad económica, dando un trato equitativo a todos los contribuyentes.

### **5.5.1. VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD**

Conforme a lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República, las contribuciones que establezca el legislador local o estatal deben ser proporcionales, principio que debe atender a la capacidad económica del contribuyente en tratándose de impuestos, o bien guardar proporción entre el costo y magnitud del servicio público prestado y la cuota que se cobre en tratándose de derechos, principio que ha sido definido en dichos términos y reiteradas ocasiones por la suprema corte de justicia de la nación como se advierte de las tesis jurisprudenciales que más adelante se transcriben.

El importe y cobro de la contribución no se determina en función de servicio de alumbrado público municipal que en su caso se preste y reciba el contribuyente, que no existe proporción entre el costo del servicio prestado y las base o cuota que se cobre. Lo anterior, de conformidad con los criterios jurisprudenciales, mismos que exigen que el derecho por el servicio guarde proporción entre la contraprestación (importe del derecho) y el servicio que efectivamente se recibe y por el cual se cobra.

Además para determinar la base del derecho el legislador no toma en cuenta si el propietario del predio (sujeto) cuenta con alumbrado público, ni la infraestructura del alumbrado público que tiene el predio frente a su calle, el número de lámparas frontales del predio, etc., los elementos mínimos que deberían considerarse por ser naturalmente el objeto del tributo como lo es el servicio de alumbrado público.

La base y determinación de la cuota del derecho en cuestión no guarda proporción con el beneficio que se recibe por parte del contribuyente ni el costo del municipio de Celaya, Gto., para prestarlos, lo cual atenta contra el principio de proporcionalidad que deben guardar todo tributo para ceñirse al texto constitucional.

En efecto, es de explorado derecho que nuestro máximo Tribunal Jurisdiccional de la nación, ha definido con nitidez jurídica que los derechos, en cuanto a especie de contribución, por los servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público como es la especie (derecho por servicio y mantenimiento de alumbrado público), deben observar los principios constitucionales y garantías individuales de proporcionalidad, equidad y reserva de ley, al igual que todo tipo de contribuciones. También ha establecido que las reglas de dichos principios son distintas a las aplicables a los impuestos, toda vez que el cobro de los derechos debe guardar relación directa entre el costo del servicio que presta el estado y los beneficios que recibe el particular contribuyente.

En la especie, las disposiciones legales que se tildan de inconstitucionales se apartan de los principios constitucionales invocados, toda vez que tanto la fracción I del artículo 35 de la referida ley de ingresos para el municipio de Celaya Guanajuato, establecen el cobro (base) del derecho por servicio y mantenimiento de alumbrado público se determinará tomando como base el 8% sobre el importe facturado que resulte de la aplicación de las tarifas 1,2,3, o-m y h-m a que se refiere la ley del servicio público de energía eléctrica y sus reglamentos.

Ello es desproporcional e inequitativo toda vez que el costo o base de la contribución se determina en base a una tasa del 8% sin tomar en cuenta el beneficio o contraprestación que en realidad la quejosa recibe del municipio por derecho de alumbrado público lo cual atenta contra la proporcionalidad que deben observar todo derecho, pues debe concluirse que no existe la correlación directa entre el costo del servicio de alumbrado público prestado y el monto de la cuota, ya que entre ellos continúa inexistiendo una íntima relación, al grado que resultan interdependientes, pues dicha contribución encuentra su hecho generador en un beneficio indirecto con la prestación del servicio, máxime si consideramos que la base del tributo está definido con base en una simple tasa del 8% que no guarda proporción entre el beneficio recibido por el servicio del alumbrado público.

Si la determinación de la base del derecho estuviera sujeta sólo al servicio o beneficio directo, esto es al número de postes de alumbrado público que directamente estuvieran frente al inmueble del contribuyente y al consumo de energía eléctrica de los mismos, así como al costo del mantenimiento de dicha infraestructura municipal, desde luego que el gravamen cumpliría con los principios de proporcionalidad y equidad; sin embargo el legislador establece que la base se determinará con base en una tasa del 8% , lo cual no guarda relación directa entre el beneficio realmente recibido y su costo directo, situación que hace del derecho desproporcional e inequitativo para el contribuyente.

Por lo anterior, siendo tales características las que distinguen a este derecho de alumbrado público de las demás contribuciones, para que cumpla con los principios de equidad y proporcionalidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional, debe existir un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio, debiendo otorgarse el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio, lo que lleva a reiterar, en lo esencial, los criterios que este alto tribunal ya había establecido conforme a la legislación fiscal, en el sentido de capacidad del contribuyente o a cualquier otro elemento que refleje su capacidad contributiva, puede ser correcto o tratándose de impuestos, pero no de derechos, respecto de los cuales debe tenerse en cuenta sólo el beneficio directo que por tal servicio reciba el usuario contribuyente.

Tienen aplicación a lo antes alegado, las siguientes tesis jurisprudenciales:

Novena época

Instancia

Fuente: semanario judicial de la federación y su gaceta

Tomo: VII, enero de 1998

Tesis: p/j. 3/98

Página: 54

**DERECHOS POR SERVICIOS. SUBSISTE LA CORRELACIÓN ENTRE EL COSTO DEL SERVICIO PÚBLICO PRESTADO Y EL MONTO DE LA CUOTA.** No obstante que la legislación fiscal federal, vigente en la actualidad, define a los derechos por servicios como las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, modificando lo consignado en el



código fiscal de la federación de 30 de diciembre de 1966, el cual en su artículo 3° los definía como “las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio”, lo que implicó la supresión del vocablo “contraprestación”, debe concluirse que subsiste la correlación entre el costo del servicio público prestado y el monto de la cuota, ya que entre ellos continúa existiendo una íntima relación, al grado que resultan interdependientes, pues dicha contribución encuentra su hecho generador en la prestación del servicio. Por lo anterior, siendo tales características las que distinguen a este tributo de las demás contribuciones, para que se cumpla con los principios de equidad y proporcionalidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional, debe existir un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio, debiendo otorgarse el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio, lo que lleva a reiterar, en lo esencial, los criterios que este alto tribunal ya había establecido conforme a la legislación fiscal anterior, en el sentido de que el establecimiento de normas que determinen el monto del tributo atendiendo al capital del contribuyente o a cualquier otro elemento que refleje su capacidad contributiva, puede ser correcto tratándose de impuestos, pero no de derechos, respecto de los cuales debe tenerse en cuenta ordinariamente el costo que para el estado tenga la ejecución del servicio; y que la correspondencia entre ambos términos no debe entenderse como en derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos se organizan en función del interés general y sólo secundariamente en el de los particulares.

Amparo en revisión 963/92. Televisa, s.a de c.v. y otra. 23 de febrero de 1995. Once votos, ponente: Mariano azuela guitrón, secretaria: Lourdes ferrer mac gregor poisot.

Amparo en revisión 2506/88. Arancia purina proteínas, s.a de c.v. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nuevo votos. Ausentes: Guillermo i. ortiz mayagoitia y Juan n. silva meza, ponente: juventino v. castro y castro. Secretario: teódulo ángeles espino.

Amparo en revisión 546/95. José Chacalo y otros. 24 de abril de 1997. Unanimidad de diez votos, ausente: Mariano Azuela. Ponente: Olga Sánchez Cordero. Secretario: Carlos Mena Adame.

El tribunal pleno, en su sesión privada celebrada el dieciocho de agosto de 1997, aprobó con el número CXXVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, distrito federal, a dieciocho de agosto de mil novecientos noventa y siete.

Novena época

Instancia: pleno

Fuente: Semanario judicial de la federación y su gaceta

Tomo: III, febrero de 1996

Tesis: p. XVII/96

Página: 167

**DERECHOS POR LA AUTORIZACIÓN DE SEÑALES DE TRANSMISIÓN DEL EXTRANJERO A MÉXICO. EL PRECEPTO DE LA LEY FEDERAL QUE LOS ESTABLECE POR HORA O FRACCIÓN, ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.**

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido en forma reiterada que tratándose de las contribuciones denominadas derechos, los principios de equidad y proporcionalidad que establece el artículo 31, fracción IV constitucional, se satisfacen cuando existe un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio y cuando se impone dar el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio. De ahí, que la contribución que se establece en la ley federal de derechos, con motivo de la prestación por parte del estado del servicio administrativo consistente en la autorización de señales de transmisión del extranjero a México, por hora o fracción, es violatoria de los mencionados principios tributarios, toda vez que no existe correlación entre la cantidad a enterar y el costo que para el estado representa la prestación del servicio, pues el acto consistente en “la autorización”, no constituye un acto continuo ni reiterado minuto a minuto, sino por señal o programa independientemente de la duración de éstos, de tal

manera que determinar la cuota del derecho con base en el tiempo de transmisión, se traduce en una violación a los requisitos que establece el artículo 31, fracción IV constitucional.

Amparo en revisión 1815/94. m.v.s. multivisión, s.a. de c.v. 18 de enero de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan Díaz romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

### **5.5.2 VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE EQUIDAD**

El pleno de la Suprema Corte ha establecido en jurisprudencia firme que el principio de legalidad consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional, consiste en “la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley” y de que “los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactotas ni para el cobro de impuestos previsto o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer de 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”, sin embargo, la facultad del legislador para establecer contribuciones no es omnímoda, tiene limitaciones constitucionales: se deben respetar los principios de proporcionalidad y equidad.

En este sentido nuestro más alto tribunal, ha establecido que la **equidad** es un principio que “exige que los contribuyentes de un impuesto se encuentre en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyente, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales”.

En el mismo orden de ideas, las leyes que contemplan el cobro del derecho de alumbrado público, conculcan el principio de equidad tributaria, pues el tenor del artículo tildados de inconstitucionales, con meridiana claridad se advierte que sólo son sujetos del derecho quienes consumen energía eléctrica; cuando de dicho servicio goza toda la ciudadanía, y no solo un contribuyente, de lo que se concluye que el legislador local otorga un trato distinto a quienes reciben igual servicio, haciendo dicho gravamen inequitativo.

Bien entonces, podemos concluir que atendiendo a la naturaleza de los derechos, la nota esencial que los distingue de otras contribuciones y que constituye el hecho generador del tributo, radica en el servicio que prestan los órganos y dependencias del estado en su función de derecho público, no en la capacidad económica del contribuyente, como sucede tratándose de impuestos.

En esta tesitura, si las contribuciones por derechos encuentran su hecho generador en la prestación de un servicio, es evidente que para que el tributo cumpla con los principios de equidad y proporcionalidad, establecidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, debe existir equilibrio entre la cuota que se cobra al contribuyente y el servicio prestado por el estado, además de un trato común a los que reciben servicios iguales, y que las cuotas deben ser iguales para quienes reciban servicios análogos.

Es también desproporcional esta contribución, ya que no existen un razonable equilibrio entre las cuotas establecidas, toda vez que no existe correlación entre la cantidad a enterar y el costo que para el estado representa la prestación del servicio, pues para determinar el monto del derecho se toman en cuenta coeficientes que no reflejan el costo del servicio que presta la administración pública, pues la aplicación de la cuota no se realiza en función del beneficio y la contraprestación recibida.

La energía eléctrica es un elemento esencial para el desarrollo del pueblo mexicano, es la que nos permite dar un nuevo impulso al país hacia nuevos horizontes, hacia una nación más justa, con menos pobreza y con una mejor distribución del ingreso nacional.

La planeación y desarrollo de la industria eléctrica en nuestro país ha transitado por diferentes períodos en los que el papel de los municipios ha respondido a las cambiantes condiciones estructurales del sector y a las necesidades del propio país, como en los casos del Servicio de Alumbrado Público y del derecho de alumbrado público.

Los costos de la energía y su cobro, en muchas ocasiones, han provocado problemas sociales, por la inconformidad de la población a pagar dichos costos, que en ocasiones son muy altos y no corresponden con el servicio, el cual es deficiente y con cobros fuera del marco constitucional, como es el caso del derecho de Alumbrado Público.

## **CONCLUSIONES:**

Los Actos de la autoridad administrativa dejan por un lado su naturaleza de actos administrativos y se convierten en actos arbitrarios de autoridad que constitucionalmente no tienen ningún fundamento, sino que simplemente adquieren características de actos discrecionales que por el transcurso del tiempo se convierten en costumbres que pasan de generación en generación, y además se ejecutan sin importar su constitucionalidad o inconstitucionalidad.

Esta idea se hace latente en todos los tribunales y juzgados del Poder Judicial Federal existe:

“QUE TODO EL QUE SE QUEJE CON JUSTICIA, TENGA UN TRIBUNAL QUE LO ESCUCHE, LO AMPARE Y LO PROTEJA CONTRA EL ARBITRARIO.”

Esta frase corrobora que no todos los actos de la autoridad son emitidos con apego a la Constitución o a la Ley, sino que por el contrario, en la mayoría de las ocasiones la autoridad haciendo uso de su potestad o imperum, realiza actos arbitrarios que traen como consecuencia que en la mayoría de las ocasiones los particulares sean privados de sus bienes, sus papeles, derechos, etc. Sin cumplir con ninguna formalidad ni con los procedimientos legales.

Es por ello que para efectos de este trabajo de investigación llego a las siguientes conclusiones:

### **PRIMERA**

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos da facultad al Congreso de la Unión para “imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto” (artículo 73, fracción VII) y del artículo 72, inciso h), se desprende la conclusión, apoyada por la práctica, en el sentido de que la iniciativa de la ley de ingresos debe ser discutida primeramente en la Cámara de Diputados y posteriormente por la Cámara de Senadores.

### **SEGUNDA**

En resumen la naturaleza jurídica del presupuesto de egresos es la de un acto legislativo, en su aspecto formal, y la de un acto administrativo en su aspecto material.

### **TERCERA**

En el artículo 74, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que sea facultad de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar *anualmente* el Presupuesto de Egresos de la Federación.

### **CUARTA**

La Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación pronunció en 1969 ejecutorias en que sostuvo con base en los artículos 65, fracción III, 73, fracción VII y 126 de la Constitución, 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, este concepto de gasto publico se da, cuando el Presupuesto de Egresos de la Nación está prescrita la partida”.

### **QUINTA**

Las garantías individuales consignadas constitucionalmente fueron establecidas para tutelar los derechos o la esfera jurídica en general del individuo o del gobernado frente a los actos del poder público.

### **SEXTA**

Por consiguiente, las relaciones de supra a subordinación son las que existen o se crean entre los órganos estatales, por un lado, como depositarios o ejercitantes del poder de imperio, y los sujetos frente a los cuales este poder se desempeña a través de varios actos de autoridad de diversa índole, por el otro. En suma, y recogiendo las anteriores ideas en una expresión sencilla, las relaciones de supra a subordinación son las relaciones entre gobernantes y gobernados.”

### **SÉPTIMA**

En conclusión, de acuerdo con el contenido del derecho subjetivo público que para el gobernado se deriva de la relación jurídica en que se manifiestan las garantías individuales, éstas pueden ser: de igualdad, de libertad, de propiedad y de seguridad jurídica. Todo derecho subjetivo tiende a exigir o a reclamar algo del sujeto obligado frente a su titular.

## **OCTAVA**

El principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y los municipios deben ser establecidas por las leyes. Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso.

El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, “*nullum tributum sine lege*”

La garantía de legalidad en materia fiscal se cumple cuando una autoridad competente, al emitir un acto determinado, funda y motiva el mismo, entendiéndose por lo primero que dicho acto debe basarse en una disposición normativa general, y por lo segundo, el indicar que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro de esa norma general.

## **NOVENA**

“La proporcionalidad, equidad y legalidad representan una salvaguarda para los contribuyentes y, paralelamente, un límite al legislador cuando se aboca a establecer gravámenes de cualquier tipo. El cumplimiento a las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad, comprendiendo ésta la fundamentación y motivación, en última instancia significan la justicia tributaria.

## **DÉCIMA**

Hay una sola excepción al principio de legalidad que establece la Constitución, en cuanto se refiere al aspecto formal del principio, y es la que proporciona el Artículo 131, párrafo segundo, según el cual dice:

“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 de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho la facultad concedida.”

## **DÉCIMA PRIMERA**

“Siendo nuestra Constitución la fuente de las garantías individuales, o sea el ordenamiento en el cual éstas se consagran, formando, por ende, parte de la Ley Fundamental, es lógico y evidente que están investidas de los principios esenciales que caracterizan al cuerpo normativo supremo respecto de la legislación secundaria.

Por consiguiente, las garantías individuales participan del principio de Supremacía Constitucional, (consignado en el artículo 133 de la Ley Suprema), en cuanto tiene prevalencia sobre cualquier norma o ley secundaria que se les contraponga y primacía de aplicación sobre la misma, por lo que todas las autoridades deben observarlas preferentemente a cualquier disposición ordinaria.

Por otra parte, las garantías individuales, que forman parte integrante de la Constitución, están, como ésta, investidas del principio de Rigidez Constitucional, en el sentido de que no pueden ser modificadas o reformadas por el Poder Legislativo Ordinario (o sea, por el Congreso de la Unión como órgano Legislativo Federal y para el Distrito y Territorios Federales, y por las Legislaturas de los Estados), sino por un poder extraordinario integrado en los términos del artículo 135 de la Ley Fundamental.”

## **DÉCIMA SEGUNDA**

En su artículo 2 del Código Fiscal de la federación nos establece la definición de las contribuciones y su clasificación y que son:

...**V. Derechos:** son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, sí como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

## **DÉCIMA TERCERA**

A diferencia de los impuestos, los Derechos implican esencialmente una contraprestación, lo cual significa que derivan de una relación bilateral en la que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del Estado un servicio que le beneficia de manera directa y específica.

## **DÉCIMA CUARTA**

De modo que, sintetizando nuestras ideas al respecto, podemos afirmar que el principio constitucional de proporcionalidad en el caso específico de los Derechos, queda sujeto al cumplimiento de los siguientes extremos:

- a) Que el monto de las correspondientes cuotas o tarifas se fije en función del costo del servicio prestado; y
- b) Que proporcional o cualitativamente se grave en mayor medida a quienes más se benefician (debido a un mayor aprovechamiento) de un determinado servicio, que a quienes obtengan un beneficio menor.

## **DÉCIMA QUINTA**

Principio de Equidad. En lo que a esta cuestión concierne, cabe afirmar que las leyes reguladoras de los Derechos deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los usuarios de los servicios correspondientes. Esta consideración debe referirse fundamentalmente a las cuotas o tarifas conforme a las cuales los derechos se cobran, a fin de señalar que dichas cuotas o tarifas deben ser iguales para quienes reciban servicios análogos y hagan un uso o aprovechamiento idéntico. Dicho en otras palabras, se violaría el principio de equidad si a quien está recibiendo el mismo tipo de servicio público particular divisible y está haciendo el mismo uso de él, se le cobra por concepto de Derechos una cantidad mayor o menor que la que tengan que pagar otras personas que reciban dicho servicio en condiciones análogas.

## **DÉCIMA SEXTA**

Dice Manuel Borja Soriano que: “En el Derecho Romano según se desprende de la Instituta de Justiniano (libro III, tít. XIII): *Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura.* Es decir, que la Obligación es un vínculo jurídico, por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar una cosa según las leyes de nuestra ciudad.”

## **DÉCIMA SÉPTIMA**

Señala el Maestro Manuel Bejarano Sánchez que “la obligación consta de tres elementos indispensables: la existencia de sujetos, los objetos y la relación jurídica.”

Los sujetos dice Manuel Bejarano Sánchez “son las personas aptas para ser titulares de derechos y resultar obligadas. Para una obligación bastan dos sujetos:

a) El que ostenta el derecho subjetivo, el que tiene la facultad y recibe el nombre de acreedor o sujeto activo; y

b) El que soporta la deuda, es decir, el que tiene el deber correlativo: está obligado y recibe el nombre de deudor o sujeto pasivo.”

## **DÉCIMA OCTAVA**

La obligación tributaria dice el Maestro Hugo Carrasco Iriarte “se define como:

- a) Una obligación de derecho público.
- b) Tiene por sujeto activo al Estado, único titular originario de la soberanía financiera.
- c) Es una pretensión que el Estado define a través de sus órganos administrativos.
- d) Es una pretensión que se dirige a los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores directos, ya estén señalados por la Ley como responsables hacia el Estado en lugar de los deudores directos.
- e) Tienen por objeto una prestación pecuniaria.
- f) Tienen su fuente jurídica en la Ley.

## **DÉCIMA NOVENA**

La energía eléctrica es un elemento esencial para el desarrollo del pueblo mexicano, es la que nos permite dar un nuevo impulso al país hacia nuevos horizontes, hacia una nación más justa, con menos pobreza y con una mejor distribución del ingreso nacional.

## VIGÉSIMA

En el caso de lo dispuesto por el decreto publicado en el Periódico Oficial del Estado de Guanajuato el día 16 de Diciembre de 2005, por el que se expidió la Ley de Ingresos para el municipio de Celaya, Guanajuato, para el ejercicio fiscal del año 2006 y en especial el artículo 1º y 35 fracción I y II que regula el Derecho de Alumbrado Público.

“Artículo 1º.- La presente ley es de orden público y de interés social y tiene por objeto establecer los ingresos que percibirá la hacienda pública del municipio de Celaya, Gto., durante el ejercicio fiscal del año 2006, por los conceptos siguientes:

- 1.- Contribuciones;
  - a) Impuestos.
  - b) Derechos, y
  - c) Contribuciones especiales.”

“Artículo 35.- Los derechos por la prestación del servicio de Alumbrado Público se causarán y liquidarán conforme a las siguientes:

Tasas

I. 8%, respecto del importe facturado que resulte de la aplicación de las TARIFAS 1, 2, 3, O-M y H-M a que se refiere la Ley del Servicio Público de Energía Eléctrica y sus reglamentos.

## VIGÉSIMA PRIMERA

Así las cosas, es claro que en los citados numerales se establece una contribución especial sobre el consumo de energía eléctrica, sin embargo, la legislatura estatal carece de facultades y atribuciones para imponer contribuciones especiales sobre energía eléctrica, ya que la facultad es exclusiva del Congreso de la Unión, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 73, fracción XXIX-A, inciso 5. Subinciso a), de la Constitución General de la República.

Dicha autoridad legislativa tiene facultades para establecer **contribuciones especiales sobre energía eléctrica**, de las que tendrán participación de las entidades federativas en la proporción que la ley secundaria federal determine, autorizando las legislaturas locales para que únicamente fijen el porcentaje que corresponda a los municipios de los ingresos por concepto de impuesto sobre energía eléctrica, no puede sino concluirse que la legislatura del Estado de Guanajuato, al expedirse el artículo 1, 35 fracción

I, de la ley de ingresos para el municipio de Celaya, Gto. Para el ejercicio fiscal del 2006, invade la esfera de atribuciones que constitucionalmente esta reservada al congreso de la unión y, por ello, dichos preceptos son inconstitucionales.

## VIGÉSIMA SEGUNDA

Además es importante que se tome en consideración que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya formulo jurisprudencia en el sentido de que las leyes o códigos locales que establecen como referencia para el cobro del alumbrado público (**al margen de que lo establezcan como una contribución especial o un derecho**) la cantidad que se paga por el consumo de energía eléctrica, son inconstitucionales porque invaden la esfera de atribuciones de la federación, como acontece en el presente caso, con el artículo 35 fracción I, de la ley de ingresos para el municipio de Celaya, Gto., para le ejercicio fiscal de 2006, en los que se establece que la contribución por servicio público de alumbrado se causara y liquidara aplicando las tasas del 8% del importe facturado, es decir, la cantidad que se paga por el consumo de energía eléctrica, que resulte de la aplicación de las tarifas 1,2,3, o-m h-m, a que se refiere la ley del servicio público de energía eléctrica y sus reglamentos.

De igual importancia resulta señalar que en términos de lo dispuesto por el artículo 192 de la ley de amparo la jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno, es obligatoria entre otras autoridades, para el C. Juzgado de Distrito y en la especie, se reitera, ya existe jurisprudencia en el sentido antes indicado, y cuyo texto es el siguiente:

Instancia: pleno.

Fuente: semanario judicial de la federación.

Época: 8ª

Tomo: primera parte-1.

Tesis: j/p 6/88

Página: 134.

**“ALUMBRADO PÚBLICO, DERECHOS POR SERVICIO DE LAS LEYES O CODIGOS LOCALES QUE ESTABLECEN COMO REFERENCIA PARA SU COBRO LA CANTIDAD QUE SE PAGA POR EL CONSUMO DE ENERÍA ELÉCTRICA SON INCONSTITUCIONALES PORQUE INVADEN LA ESFERA DE ATRIBUCIONES DE LA FEDERACIÓN”.**De conformidad con lo establecido en el artículo 73,

*fracción XXIX-A, inciso 5º, subinciso a), de la Constitución, es facultad del Congreso de la Unión establecer contribuciones sobre el consumo de energía eléctrica; ahora bien, cuando en los códigos y leyes locales se prevé que los derechos por servicio de alumbrado público se calculen tomándose como base la cantidad que se paga por consumo de energía eléctrica, en realidad se establece y gravamen sobre dicho consumo y no un derecho previsto por la legislación local. En efecto, debe existir una relación lógica entre el objeto de una contribución y su base, principios que se rompe en casos como estos, pues ninguna relación hay entre lo que se consume de energía eléctrica y la cantidad que debe pagarse por el servicio de alumbrado público, debiendo concluirse que en realidad se trata de una contribución establecida por las legislaturas locales al consumo de fluido eléctrico, con lo cual invaden la esfera de facultades exclusivas de la federación y contravienen la constitución general de la república.*

### **VIGÉSIMA TERCERA**

Respecto de la fundamentación y motivación de los actos formal y materialmente legislativos, ese Alto Tribunal ha sostenido la tesis de jurisprudencia cuyo rubro y texto, señalan: “FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.- De acuerdo al artículo 16 de la Constitución, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por el primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y por el segundo, que también debe señalarse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además que existe adecuación entre los motivos aducidos y las formas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren la hipótesis normativas.

De la anterior transcripción se desprende que en tratándose de leyes la fundamentación se satisface cuando el Poder Legislativo actúa dentro de los límites que la Constitución le confiere, esto es, que el ámbito espacial, material y personal de validez de las normas que se emiten corresponda a la esfera de atribuciones del referido órgano colegiado de acuerdo con la Ley Fundamental. En este contexto, es evidente que el Congreso del Estado de Guanajuato, al no estar facultado para fijar contribuciones en materia de energía eléctrica actuó fuera de los límites de las atribuciones que le confiere la Constitución Federal, transgrediendo con ello los artículos 16 y 124 de la Carta Magna. Finalmente, el numeral 133 de la Constitución General de la República, impone la existencia de un orden jurídico creado y organizado por la misma Norma Suprema, al que deben sujetarse todos los

órganos del Estado y todas las autoridades y funcionarios en el ejercicio de sus atribuciones, y la contravención de tal imperativo conlleva necesariamente a la vulneración del principio de supremacía constitucional.”

## VIGÉSIMA CUARTA

En nuestro país, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, regula los principios que deben regir a las contribuciones tanto en nivel federal como en el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, el cual dispone:

“Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

El precepto anterior consagra los principios constitucionales tributarios de reserva de ley, destino al gasto público, proporcionalidad y equidad; los cuales además de ser garantías individuales, enuncian las características que pueden llevarnos a construir un concepto jurídico de tributo o contribución con base en la Norma Fundamental, las cuales se señalan a continuación:

- a) Toda contribución tiene su fuente en el poder de Imperio del Estado.
- b) Constituyen prestaciones en dinero excepcionalmente en especie o servicios.
- c) Sólo se pueden crear mediante ley.
- d) Se encuentran afectos a fines esencialmente recaudatorios, es decir, tienen por destino el gasto público, sin que se niegue la posibilidad de servir propósitos de política económica.
- e) Los criterios de justicia tributaria son el de proporcionalidad o capacidad contributiva y el de equidad.

De acuerdo con estas características previstas por la Norma Fundamental, podemos esbozar un concepto jurídico de las contribuciones o tributos que resulte aplicable a todos los niveles de gobierno, al cual se le puede definir como un ingreso de derecho público-normalmente pecuniario-destinado al financiamiento de los gastos generales, obtenido por un ente de igual naturaleza –Federación, Distrito Federal, Estados o municipios-, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente, cuya obligación

surge de la ley, la cual debe gravar un hecho indicativo de capacidad económica, dando un trato equitativo a todos los contribuyentes.

## **VIGÉSIMA QUINTA**

Conforme a lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República, las contribuciones que establezca el legislador local o estatal deben ser proporcionales, principio que debe atender a la capacidad económica del contribuyente en tratándose de impuestos, o bien guardar proporción entre el costo y magnitud del servicio público prestado y la cuota que se cobre en tratándose de derechos, principio que ha sido definido en dichos términos y reiteradas ocasiones por la suprema corte de justicia de la nación como se advierte de las tesis jurisprudenciales que más adelante se transcriben.

El importe y cobro de la contribución no se determina en función de servicio de alumbrado público municipal que en su caso se preste y reciba el contribuyente, que no existe proporción entre el costo del servicio prestado y las base o cuota que se cobre. Lo anterior, de conformidad con los criterios jurisprudenciales, mismos que exigen que el derecho por el servicio guarde proporción entre la contraprestación (importe del derecho) y el servicio que efectivamente se recibe y por el cual se cobra.



## **BIBLIOGRAFÍA:**

ARRIOJA VIZCAINO Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Porrúa. México 2000, p.p. 390.

ARRIOJA VIZCAINO Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. 1era. Edición. 1982. P. 452.

ARRIOJA VIZCAINO Adolfo. Derecho Fiscal. Décima Tercera edición. Editorial Themis. S.A de C.V. México, 1998. P. 455.

BEJARANO SÁNCHEZ Manuel. Obligaciones Civiles. Editorial Harla Tercera Edición, México 1984. P.p. 435.

BIELSA Rafael. Derecho Administrativo. Tomo II, Sexta Edición. Buenos Aires 1964. P. 112.

BORJA SORIANO Manuel. Teoría General de las Obligaciones. Tomo I, Editorial Porrúa, México 1968. P.p. 481.

BURGOA Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa, México 1991. Pp 493.

BURGOA Ignacio. Las Garantías Individuales. Sexta edición, Editorial Porrúa, México 1970. P.p. 488.

CARRASCO IRIARTE Hugo. Diccionario de Derecho Fiscal, Editorial Oxford, México 1998. P. 379.

DE LA GARZA Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, México 2000. P. 409.

DELGADILLO GUTIÉRREZ Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Noriega Editores. Tercera Edición, México 1988. P.p. 278.

DIEGO ROSAS Jorge, NIETO MARTÍNEZ Gerardo, ORENDAIN KUNHARDT Ignacio, SALDAÑA OROZCO Jaime y ZENTENO GARCÍA GIL Alonso. Los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías Individuales en Materia Tributaria, Editado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C y el Colegio de Contadores Públicos de México, A. C., 1era. Edición 1994. México D.F. p.p. 194.

FIX ZAMUDIO Héctor. Juicio de Amparo 1964. P. 58. Citado por Ignacio Burgoa en Derecho Constitucional Mexicano. P. 153.

FLOREZ ZAVALA Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Tomo I. Editorial Porrúa, México 1959. P. 186.

FRAGA Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa México 2000, 1era edición p. 275.

GIULIANI FONROUGE Carlos M. Derecho Financiero, Editorial de Palma, Buenos Aires 1968. P. 456.

Informe a la SCJN, Sala Auxiliar p.p. 24-26.

JARACH Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires 1957. P.p. 159.

MARGAIN MANATOU Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, novena edición, México 1989. P.p. 433.

MORENO PADILLA Javier. El Capital Constitutivo como Crédito Fiscal, México 1970. P.p. 311.

NAVA NEGRETE Alfonso. Derecho Administrativo Mexicano, Editorial Fondo de Cultura Económica, 1era edición, México 1959. P.p. 368.

RÍOS ELIZONDO Roberto. El Presupuesto de Egresos, en Estudios de Derecho Público, contemporáneo, UNAM/CFE, México 1972. P.p. 292.

RODRÍGUEZ BEJEIRO Álvaro. Introducción al Estudio del Derecho Financiero, Madrid 1976. P. 395.

ROJINA VILLEGAS Rafael, Teoría General de las Obligaciones. Compendio de Derecho Civi, Editorial Porrúa, México 1994. P. 530.

ROSSY Hipólito. Instituciones de Derecho Financiero. Barcelona 1959. P.p. 512.

SÁNCHEZ MIRANDA Arnulfo. Fiscal I, tercera edición. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A. de C.V. México 1998. P. 421.

SÁNCHEZ PIÑA José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal, Editorial Pac. Quinta edición, México 1998, p.p. 308.

SERRA ROJAS Andrés. Derecho Administrativo, primer curso. Editorial Porrúa, México 1999. P.p. 413.

VALTIERRA QUINTANA Jesús, YAÑEZ ROJAS Jorge. Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas, México 1991p.p. 297.

VILLORO TORANZO Miguel. Introducción al Estudio del Derecho. Segunda edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1974.p.p. 332.

### **LEGISLACIÓN:**

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

LEY DE PRESUPUESTO CONTABILIDAD Y GASTO PÚBLICO.

LEY DE INGRESOS PARA EL MUNICIPIO DE CELAYA GUANAJUATO EJERCICIO FISCAL 2006.

### **OTRAS FUENTES:**

Informe a la SCJN, Sala Auxiliar p. 26.

Instituto de Investigación Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Décima primera edición, Editorial Porrúa, S.A. México 1998. P.p. 675.

Jurisprudencias.