

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**  
**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN**

**LOS DERECHOS CAUSADOS POR  
LA INSPECCIÓN Y VIGILANCIA A  
ENTIDADES FINANCIERAS**

**TESIS**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO**

**PRESENTA:**

**RAMÓN SÁNCHEZ MÁRQUEZ**

**ASESORA: MAESTRA MARÍA EUGENIA PEREDO  
GARCÍA VILLALOBOS**

Junio de 2008

Dedico esta tesis en agradecimiento a:

A mi Alma Mater la Universidad Nacional Autónoma de México  
por todos los beneficios que ha derramado en todo el país en conocimientos,  
en aportaciones científicas, en formación de personas y de profesionales, en  
servicios educativos y sociales;  
y en mi propia formación.

Prometo ser siempre un digno representante

A mis padres,  
porque con su ejemplo y testimonio me enseñaron a conducirme por el camino  
de la rectitud y la justicia  
y a distinguir entre el ser y el deber ser

A Silvia, mi esposa,  
por su incondicional apoyo que siempre me ha brindado en todas las metas  
que he logrado alcanzar con su valiosa ayuda.

A mi hijo, Iván Marino

Porque me ha dado ejemplo de determinación de carácter  
al emprender y estar llevando a cabo el estudio de la Medicina

A mis maestros de la Universidad Nacional Autónoma de México por sus  
valiosas enseñanzas y por sus invaluable orientaciones.

Prometo no defraudarlos

Muy especialmente a:

Mi maestra María Eugenia Peredo García Villalobos

Porque tanto en las aulas como en la elaboración de esta investigación, fue una guía inmejorable y no tuvo limitante alguna para compartir sus experiencias y conocimientos académicos.

Mi más sincero agradecimiento para ella,

La llevaré siempre en mi memoria

# ÍNDICE

## INTRODUCCIÓN

## CAPÍTULO 1 EL ESTADO

### 1.1 El Estado

### 1.2 Los fines del Estado

### 1.3 La actividad financiera del Estado

#### 1.3.1 La recaudación de los ingresos públicos

#### 1.3.2 La administración de los ingresos públicos

#### 1.3.3 El gasto público

### 1.4 El poder tributario del Estado

### 1.5 Las limitaciones constitucionales al poder tributario del Estado

#### 1.5.1 Los principios de la tributación de Adam Smith

##### 1.5.1.1 Principio de igualdad o de justicia

##### 1.5.1.2 Principio de certidumbre

##### 1.5.1.3 Principio de comodidad de pago

##### 1.5.1.4 Principio de economía

#### 1.5.2 Las garantías constitucionales

#### 1.5.3 Las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias

##### 1.5.3.1 Garantía de proporcionalidad tributaria

##### 1.5.3.2 Garantía de equidad tributaria

## CAPÍTULO 2 LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DEL ESTADO

### 2.1 Las contribuciones

#### 2.1.1 Los impuestos

2.1.2 Las aportaciones de seguridad social

2.1.3 Las contribuciones de mejoras

2.2 Los aprovechamientos

2.3 Los accesorios

2.3.1 Los recargos

2.3.2 Las multas

2.3.3 Los gastos de ejecución

2.3.4 Las indemnizaciones por cheques no pagados

2.4 Las actualizaciones

### CAPÍTULO 3 LOS DERECHOS

3.1 Concepto y naturaleza jurídica de los derechos

3.2 Elementos constitutivos de los derechos

3.3 Características de los derechos

3.4 Semejanzas y diferencias entre impuestos y derechos

3.5 Derechos por la prestación de servicios públicos

3.6 Derechos por uso de bienes del dominio público de la Nación

3.7 Determinación de los montos de los derechos por servicios públicos conforme a la legislación fiscal y conforme a los criterios del Máximo Tribunal de la Federación.

### CAPÍTULO 4 INCONSTITUCIONALIDAD DEL PRECEPTO JURÍDICO RELATIVO A LOS DERECHOS CAUSADOS POR LA INSPECCIÓN Y VIGILANCIA A ENTIDADES FINANCIERAS

4.1 Las garantías de proporcionalidad y equidad de los derechos

- 4.2 Determinación del derecho de inspección y vigilancia a entidades financieras, de acuerdo con la Ley Federal de Derechos.
- 4.3 Violación de la garantía de proporcionalidad tributaria
- 4.4 Violación de la garantía de equidad tributaria
- 4.5 Inconstitucionalidad del precepto jurídico que regula los derechos causados por la inspección y vigilancia a entidades financieras

CONCLUSIONES

PROPUESTAS

BIBLIOGRAFÍA

LEGISLACIÓN

## INTRODUCCIÓN

De acuerdo con lo establecido en el artículo 2o del Código Fiscal de la Federación, *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.* Por otra parte, en el artículo 1º de la Ley Federal de Derechos, el concepto de derechos antes descrito es confirmado en todos sus términos.

En el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos se regulan los derechos que se causan por la inspección y vigilancia a entidades financieras, entre las que se incluyen los almacenes generales de depósito, las arrendadoras financieras, los bancos de desarrollo, los bancos comerciales, las casas de bolsa, las casas de cambio, las empresas de factoraje financiero, las inmobiliarias bancarias, los organismos de integración, las sociedades de ahorro y préstamo, las sociedades de inversión, las sociedades financieras de objeto limitado, las uniones de crédito y la financiera rural.

Por tratarse de contribuciones, los derechos deben observar las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias, previstas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Tratándose de derechos, la interpretación que ha dado la Suprema Corte de Justicia de la Nación a las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias es diferente de la dada respecto de los impuestos. Para los derechos, las garantías mencionadas se verifican siempre que los montos de los derechos se determinen por el costo que representa para el Estado la

prestación del servicio por el que se cobra el derecho. La tesis relativa se describe a continuación:

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

*Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten, de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.<sup>1</sup>*

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad radica naturalmente en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, por lo que deben recibir un tratamiento idéntico. La equidad es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir

---

<sup>1</sup> Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta: Novena Época. Volumen VII, Página 41. P/J 2/98. Tesis de Jurisprudencia en materia administrativa No. Registro: 196,934. Enero de 1998.

un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago u otras características, debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. Bajo esta perspectiva, un tributo será equitativo cuando su efecto económico sea el mismo para todos los sujetos que se encuentren en la misma situación.

Sin embargo, el monto de los derechos causados por la inspección y vigilancia a las entidades financieras se determina, no por el costo del servicio que presta la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, sino como una proporción del valor de variables económicas diversas, como el valor de los certificados de depósito, el valor del pasivo, el valor de la cartera de arrendamiento vencida, el valor total de los pasivos de la entidad financiera, el valor del capital global, el valor del capital contable, o el valor de los activos sujetos a riesgo, dependiendo de la especie de entidades financieras de que se trate. Adicionalmente, a pesar de que todas estas entidades tienen la característica común de ser instituciones de intermediación financiera, a cada una de las entidades, dependiendo de su especie, se les otorga un trato diferente, en función de las variables económicas que se toman como base para la determinación del monto del derecho.

De acuerdo con lo señalado en los párrafos anteriores, el precepto jurídico que se refiere a los derechos causados por la inspección y vigilancia a las entidades financieras, que se encuentra previsto en el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos, viola las garantías de proporcionalidad y de equidad tributarias previstas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, según se explica a continuación:

Viola la garantía de proporcionalidad en razón de que este precepto relativo al derecho de inspección y vigilancia a entidades financieras, al ubicarse dentro del Título I de la Ley Federal de Derechos, se refiere a un derecho causado por servicios que presta el Estado en funciones de derecho público y, por tanto, el monto del derecho a cobrar debe estar determinado en función del costo que representa para el Estado la prestación del servicio,

consistente en la inspección y vigilancia de entidades financieras. El importe a pagar por una entidad financiera por concepto del derecho de inspección y vigilancia se determina no en razón del costo del servicio público prestado, sino como una proporción de otras variables económicas, tales como el valor de los certificados de depósito, en el caso de los almacenes generales de depósito, el valor de la cartera de arrendamiento vencida, en el caso de las arrendadoras financieras, el valor total de los pasivos de la entidad financiera, en el caso de los bancos de desarrollo, de los bancos comerciales y empresas de factoraje financiero, el valor del capital global, en el caso de las casas de bolsa, el valor del capital contable, en el caso de las inmobiliarias bancarias, o el valor de los activos sujetos a riesgo, también en el caso de instituciones financieras de la banca múltiple, entre otras, que de ninguna manera reflejan el costo del servicio, sino que incorporan elementos ajenos al costo del servicio prestado.

Viola también la garantía de equidad por dos razones: a) por una parte, en virtud de que a los contribuyentes, en este caso, las entidades financieras mencionadas se les da un trato diferente al determinarse un importe de derecho diferente para cada una de las especies de entidades financieras; y b) por otra parte, porque estando en una misma situación de hecho, esto es, por recibir el mismo servicio de inspección y vigilancia por parte de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, se les aplican consecuencias jurídicas diferentes, al ser tratados en forma desigual por el solo hecho de tener diferentes importes de pasivos, de capital global o de capital contable, entre otras variables, factores que de ninguna manera se relacionan con el costo del servicio por el que se causa el derecho. Esto es, puede ocurrir el caso de dos o más instituciones financieras de banca múltiple de similares características, que por tener distintos montos de pasivos tengan que pagar montos diferentes de derechos; o el caso de casas de bolsa de similar tamaño y características que por el hecho de tener diferentes montos de capital global, tengan que pagar derechos diferentes, a pesar de que reciban el mismo servicio de inspección y vigilancia por parte de órgano regulador que es la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Consecuentemente, el objetivo de esta tesis es demostrar que el precepto jurídico que regula los derechos que se causan por la inspección y vigilancia a entidades financieras, previsto en el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos, viola las garantías constitucionales de equidad y proporcionalidad tributarias a que se refiere el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para lograr este objetivo, se realizará una investigación integrada por cuatro capítulos; el primero, tendrá por finalidad ubicar el tema de la investigación en su entorno teórico y jurídico, en el que se abordarán los temas del Estado en su carácter de ente soberano y sujeto activo de las contribuciones, los fines del Estado y su actividad financiera de la que forma parte el establecimiento de impuestos y derechos; también se ocupará este capítulo del poder tributario del Estado y las limitaciones que prevé la Constitución Federal a este poder tributario.

En segundo capítulo se enfocará a desarrollar el tema de los ingresos tributarios del Estado con la finalidad de diferenciar la naturaleza de cada especie de contribuciones, como son: los impuestos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras, con la aclaración de que aunque los derechos son contribuciones, este tema será desarrollado con cierta amplitud en el siguiente capítulo. También se ocupará este capítulo para desarrollar los temas de los aprovechamientos, las actualizaciones y los accesorios de las contribuciones, entre los que se encuentran los recargos, las multas, los gastos de ejecución y las indemnizaciones.

En tercer capítulo se dedicará en su totalidad al tema de los derechos. Respecto de esta especie de contribuciones, se abordarán los temas de la naturaleza jurídica y concepto de derechos, la diferencia que existe entre los impuestos y los derechos, la distinción entre los derechos por servicios y derechos por uso de bienes del dominio público de la Nación y la forma en que se determinan los montos de los derechos por servicios, conforme a la legislación fiscal y tomando en cuenta los criterios manifestados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Los capítulos antes descritos constituyen la base y fundamento para el tema que se desarrollará en el capítulo 4 destinado a probar por qué el precepto jurídico que regula el derecho de inspección y vigilancia a entidades financieras, previsto en el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos es inconstitucional. Para cumplir este objetivo, se establecerá una comparación entre la forma en que se determina el derecho de inspección y vigilancia a entidades financieras, de acuerdo a lo previsto en el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos y la forma en que se debiera determinar conforme a la legislación fiscal vigente que, a su vez, guarda estrecha relación con los criterios expresados por el Máximo Tribunal Federal. Una vez realizado lo anterior, se probará por qué el precepto jurídico citado viola las garantías de proporcionalidad y de equidad tributarias a que se refiere el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, para lo cual se echará mano de jurisprudencias dadas a conocer por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las que se manifiestan criterios sobre la forma en que se deben determinar los derechos por servicios.

Finalmente, se incluirá un apartado que reunirá las conclusiones que se desprendan de la investigación realizada y, otro, en el que se formulará una propuesta de solución al problema jurídico planteado.

## CAPÍTULO 1 EL ESTADO

### 1.1 EL ESTADO

El término Estado comenzó a utilizarse a partir de la época moderna. En la antigüedad este término no era utilizado; los griegos se referían al término *polis* y los romanos a la *civitas*. Se puede decir que el término Estado nació en Italia, específicamente en Florencia, pues fue Maquiavelo el primer autor que utilizó esta palabra en su obra *El Príncipe*. El Estado nació cuando surgió la *res publica*, que en el contexto florentino significó que el problema de Florencia dejó de ser la cosa del rey o del príncipe para convertirse en la cosa de todo el pueblo. Se puede decir que el Estado nació cuando se formaron las comunidades nacionales. Desde luego que este surgimiento no ocurrió de la noche a la mañana, sino que fue un concepto que se fue forjando durante un periodo cercano a dos siglos en la alta Edad Media. Algunos autores ubican el nacimiento del Estado moderno en el paso del siglo XII al siglo XIII.

Podemos señalar como características del Estado moderno las siguientes: a) es territorial, en cuanto que originariamente el Estado se definió como una asociación de ciudadanos asentada en un territorio determinado; b) es nacional en el sentido de que el Estado se constituyó como un Estado Nación cuyos vínculos estaban constituidos por características de raza, idioma, religión o límites geográficos naturales, como los ríos o las cadenas montañosas; c) nació como monarquía, toda vez que el poder se concentraba en una sola persona; d) es una centralización de todos los poderes públicos, ya que desde su origen el Estado tuvo el monopolio del poder político y la potestad exclusiva de dictar e imponer coactivamente el derecho; finalmente, e) el Estado moderno es soberano, en cuanto que el poder que poseía el Estado no podía dividirse, puesto que se asentaba en el rey, la nobleza o el pueblo, según la forma de gobierno que adoptara.

Aunque las características antes señaladas identifican al Estado en su aparición original, lo cierto es que la definición conceptual no ha variado significativamente a través del tiempo. De acuerdo con el tratadista Serra Rojas, *El Estado es un orden de convivencia de la sociedad políticamente*

*organizada, en un ente público, superior, soberano y coactivo.*<sup>1</sup> Agrega el autor citado refiriéndose al Estado, que *Se integra u organiza con una población – elemento humano o grupo social sedentario, permanente y unificado--, asentada sobre un territorio o porción determinada del planeta, provista de un poder público que se caracteriza por ser soberano y se justifica por los fines sociales que tiene a su cargo.*<sup>2</sup>

Aunque Hans Kelsen inicia su estudio sobre el Estado señalando que la definición del Estado resulta muy difícil por la multiplicidad de objetos que este término designa, aclara más adelante que la situación parece tornarse más sencilla si el Estado se analiza desde una perspectiva puramente jurídica, ya que bajo ese contexto se toma como fenómeno jurídico, es decir, como sujeto de derecho en su carácter de persona colectiva.

Desde la perspectiva sociológica para estudiar al Estado, Kelsen acota que la visión sociológica del Estado que ha tenido mayor éxito, es la interpretación de la realidad social en términos de *dominación*. *El Estado es definido como una relación en virtud de la cual alguien manda y gobierna y otros obedecen y son gobernados.*<sup>3</sup> Aunque en principio, esta expresión pudiera sonar muy fuerte, el autor en cita hace la precisión de que la dominación que caracteriza al Estado pretende ser legítima, en la medida en que se realiza en concordancia con un orden jurídico que regula la conducta de las personas en comunidad.

De acuerdo con la concepción kelseniana, el Estado posee un carácter normativo, en cuanto a que las propiedades o características que se atribuyen al Estado sólo se conciben como propiedades del orden normativo de la comunidad constituida por dicho orden. Sólo como orden normativo el Estado puede concebirse como una autoridad superior a los individuos capaz de obligarlos; particularmente si dicha autoridad es considerada como soberana.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Serra Rojas, Andrés. *Teoría del Estado*. Porrúa. México, 1998. Página 167.

<sup>2</sup> Op. Cit. Página 167.

<sup>3</sup> Kelsen, Hans. *Teoría General del Derecho y del Estado*. Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1995. Página 221.

<sup>4</sup> Kelsen, Hans. Op. Cit. Página 225.

Al referirse a los elementos constitutivos del Estado, Kelsen considera los siguientes: a) el territorio, en cuanto que la validez del orden coactivo del Estado se limita a un territorio, es decir, las medidas coercitivas establecidas por ese orden son aplicables exclusivamente en un espacio territorial definido; b) el tiempo, en el sentido de que si el territorio es un elemento del Estado, también habrá que considerar el lapso temporal de existencia del Estado; c) el pueblo, constituido por los seres humanos que residen en el territorio del Estado; d) la competencia, entendida como las materias que el orden normativo del Estado puede regular; y e) el poder, que es el componente que se vincula con la soberanía del Estado y cuyas manifestaciones se expresan en los poderes legislativo, ejecutivo y judicial.

Por mi parte, el concepto de Estado que propongo es el siguiente: el Estado es una organización social con carácter de persona jurídica colectiva con derechos y obligaciones, constituida por una población, que se encuentra asentada sobre un territorio determinado, en el que ejerce su soberanía a través de un poder público, limitado a un ámbito de competencia, que se legitima por los fines sociales que persigue.

En los párrafos que anteceden ya se han comentado la mayor parte de los elementos que integran el concepto antes descrito. Sólo nos referiremos al aspecto que indica que el Estado posee un poder público soberano, pero que está limitado a un ámbito de competencia. En efecto, el poder público del Estado no es absoluto ni ilimitado, sino que es el propio Estado quien se define los alcances de sus facultades y del ejercicio de su poder político en relación con los gobernados; es el Estado quien se autoimpone los límites del ámbito de su actuación e inclusive, dota a los gobernados de recursos e instrumentos jurídicos para hacer valer frente al propio Estado sus derechos consagrados en la Norma Fundamental.

## **1.2 LOS FINES DEL ESTADO**

Son muy diversas las ideas que se han expresado a lo largo de la historia en torno a los fines del Estado. Algunas conciben al Estado como un fin en sí mismo. Otras, por el contrario, sostienen que la única justificación del Estado se encuentra en los fines que realiza en servicio de la comunidad. El tratadista del Estado, Andrés Serra Rojas, señala que *Los fines del Estado constituyen direcciones, metas, propósitos o tendencias de carácter general que se reconocen al Estado para su justificación y que consagran en su legislación.*<sup>5</sup>

Los fines del Estado corren paralelos a los fines de la sociedad. Casi la totalidad de los fines del Estado coinciden con los más importantes de la sociedad. Los fines que tiene el Estado son fines sociales, es decir, fines asignados a los seres humanos. Los fines del Estado siempre mantienen una necesaria relación y dependencia con los fines individuales y sociales. El Estado recoge los sentimientos de toda sociedad que se inspira en la idea de justicia social y tiene como objetivo alcanzar el bien común. El Estado recoge esos sentimientos sociales y se integra con elementos materiales y espirituales, que el orden jurídico se encarga de regular, incorporando los fines al Derecho objetivo. Estos fines son de tal magnitud que los individuos en forma aislada no podrían realizar, como la justicia, la seguridad y el bienestar material.

Los fines de una sociedad tienen que ser reflejo de las propias necesidades sociales. El Estado como supremo órgano social debe asumir esos fines, además de aquellos que sean resultado de la propia organización política. En los fines de la sociedad, del Derecho y del Estado se encierra el secreto de la convivencia pacífica del hombre. Hoy como ayer el hombre aspira a un régimen de justicia, de seguridad y de un régimen jurídico que realice el bien común. Los fines del Estado guardan una estrecha e íntima relación con los fines del Derecho: el hombre es el destinatario supremo de todas las reglas que regulan la justicia, la seguridad y el bien común que constituyen los fines del Estado y también del Derecho.

---

<sup>5</sup> Serra Rojas, Andrés. *Derecho Administrativo. Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*. Vigésima Tercera Edición. Porrúa, México, 2002. Página 39.

En el concepto de George Jellinek<sup>6</sup>, los fines del Estado son los siguientes:

- A. El bienestar del individuo y de la colectividad manteniendo y protegiendo su existencia.
- B. Asegurar la libertad, la seguridad y el mantenimiento de la vida del Derecho.
- C. Darle a la comunidad condiciones exteriores favorables bajo las cuales puedan desenvolverse algunas actividades vitales que no están, ni pueden estar, bajo la influencia directa del Estado, como las artes, la moralidad, la ciencia y el sentimiento religioso.
- D. Conservar, ordenar y fomentar las manifestaciones sistemáticas de la vida solidaria de los hombres.
- E. Defensa del territorio contra los posibles ataques externos, propendiendo al mismo tiempo por el prestigio internacional.
- F. Asegurar los servicios públicos.

En este trabajo comparto la opinión de que los fines del Estado guardan estrecha correspondencia y tienen su razón de ser en el hombre y particularmente en la sociedad. La justicia, la seguridad y el bien común constituyen los fines esenciales del Estado, porque sólo el Estado puede alcanzarlos. La justicia, bajo el concepto de Ulpiano, entendida como la constante y perpetua voluntad de dar a cada quien lo suyo, para lo cual el Derecho representa el instrumento necesario para hacerla efectiva a través de los órganos competentes del Estado. La seguridad vista como la protección material y formal que requiere la persona y la sociedad para el adecuado desarrollo de sus actividades. Y el bien común con todos los elementos

---

<sup>6</sup> Serra Rojas, Andrés. *Teoría del Estado*. Décima Primera Edición. Porrúa. México, 1990. Página 364.

materiales indispensables para la satisfacción de las necesidades de la sociedad en su conjunto.

### 1.3 LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Antes de abordar el tema de la actividad financiera del Estado, deseo precisar que aunque en el Estado se pueden diferenciar los niveles federal, estatal y municipal, y en cada uno de dichos niveles se distinguen los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, en el presente trabajo se limitará el análisis exclusivamente al ámbito federal, por razón de que el tema central de esta investigación se ubica en dicho ámbito, toda vez que el precepto jurídico establecido en el artículo 29-D es de materia federal, puesto que la Ley Federal de Derechos fue aprobada por el H. Congreso de la Unión de la Federación. Una vez hecha esta precisión, pasemos a desarrollar el tema de la actividad financiera del Estado.

El Estado como organización social es un ente que requiere medios materiales para la consecución de sus fines. Sobre este tema, destaca un connotado autor argentino: *El Estado como organización jurídico-política de la sociedad y para el cumplimiento de sus fines tiene que atender la satisfacción de sus necesidades públicas. Para ello debe obtener los medios materiales que el permitan cumplir con esa obligación.*<sup>7</sup>

La actividad financiera del Estado está constituida por todo el conjunto de acciones que realiza el Estado a través de sus diversos Poderes y órganos, particularmente el Poder Ejecutivo, para allegarse los recursos necesarios para financiar el gasto público destinado a la realización de sus propios fines, entre los que se encuentra la prestación de los servicios públicos para la sociedad. Señala al respecto, un estudioso del Derecho Tributario: *La idea del bien común no se puede alcanzar sin los fondos necesarios para efectuar sus*

---

<sup>7</sup> García Belsunce, Horacio A. y otros. *Tratado de Tributación. Tomo I Derecho Tributario*. Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2003. Página 1.

*actividades. Todo ello implica el gran número de recursos que requiere el Estado para cubrir sus necesidades.*<sup>8</sup>

De acuerdo con Sergio Francisco de la Garza<sup>9</sup>, son tres las etapas que conforman la actividad financiera del Estado: a) la obtención o recaudación de los ingresos que pueden provenir de impuestos, contribuciones especiales, concesiones de bienes del dominio público, prestación de servicios en funciones de derecho público y privado o enajenación de bienes muebles e inmuebles, entre otras fuentes; b) la gestión o administración de los recursos obtenidos; y c) la gestión del gasto público en cantidades y proporciones establecidas en la normatividad sobre la materia.

La actividad financiera guarda relación estrecha con el manejo de los ingresos y de los gastos que realiza el Estado, lo cual, a su vez, se refiere a las diversas formas por medio de las cuales el sector público obtiene recursos pecuniarios provenientes de las contribuciones, recursos derivados de la explotación y aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como empréstitos internos o del exterior, expropiaciones, incautaciones, decomisos, nacionalizaciones y privatizaciones. En lo que se refiere al gasto público, el Estado ejerce los recursos que obtiene como ingresos para financiar la educación pública, la seguridad social, la defensa nacional, la salubridad y la seguridad pública, entre otros rubros de destino de los ingresos públicos.

La actividad financiera del Estado no se limita, sin embargo, a los aspectos exclusivos de los ingresos y de los gastos públicos, sino que su acción va más allá, ya que la actividad financiera del Estado constituye un pilar fundamental del desarrollo económico nacional, en la medida que diseña medidas de política de creación y consolidación de fuentes de trabajo; impulsa una política de estímulos fiscales a sectores económicos específicos; impulsa las exportaciones y fomenta las importaciones sin afectar la planta productiva nacional, promueve la simplificación administrativa y, en general, otorga

---

<sup>8</sup> Delgadillo, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Limusa. México, 2007. Página 18.

<sup>9</sup> Garza, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. Vigésima Séptima Edición. Porrúa. México, 2006. Páginas 5 y 6.

diversos incentivos a la actividad económica nacional. A continuación se presenta un breve desarrollo de cada uno de los momentos o etapas de la actividad financiera del Estado a que se refiere Sergio Francisco de la Garza.

### **1.3.1 LA RECAUDACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS**

Los recursos que percibe el Estado con periodicidad anual en sus tres esferas de competencia es lo que comúnmente se conoce como ingresos públicos, los cuales obtiene como resultado del ejercicio de su potestad tributaria y por la realización de otros actos o actividades que desarrolla en funciones de derecho público y privado, principalmente a través de las dependencias del Poder Ejecutivo Federal.

Los tratadistas sobre esta materia han utilizado muy diversas clasificaciones de los ingresos públicos. Entre éstas destacan la que los dividen en ingresos ordinarios e ingresos extraordinarios, y la que los separa en ingresos tributarios e ingresos no tributarios o financieros. Los ingresos ordinarios son los que se destinan a cubrir las necesidades primarias del Estado en cada ejercicio fiscal y para ese propósito se expide la Ley de Ingresos de la Federación. En esta Ley se plasman los presupuestos o estimaciones de los ingresos que se prevé percibir en un ejercicio fiscal determinado por los diferentes conceptos: impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos, ingresos derivados de organismos y empresas e ingresos derivados de financiamiento, donde se ubican los recursos que obtiene el Estado proveniente de endeudamiento interno y externo.

Los ingresos extraordinarios son los que percibe el Estado por concepto de la ocurrencia de eventos extraordinarios, que sin tener un carácter recurrente, pasan a formar parte de los recursos públicos que se pueden destinar al gasto social. Como ejemplos, pueden anotarse los donativos o los derechos extraordinarios.

Los ingresos tributarios son aquellos que decreta el Estado con carácter general y obligatorio mediante la expedición de leyes y cuya finalidad es financiar el gasto público. En este grupo de ingresos se encuentran los impuestos, las aportaciones de la seguridad social, los derechos, las contribuciones de mejoras, los aprovechamientos y los accesorios de cada una de esta especie de ingresos, tomando en consideración que el accesorio corre la suerte del principal, como lo prevé la legislación fiscal.

Por su parte, los ingresos no tributarios o derivados de financiamientos son los ingresos del Estado distintos de las contribuciones que derivan de actos o actividades que se realizan en funciones de derecho público o privado, entre los que se pueden señalar: los productos, los empréstitos, la emisión de moneda y los bonos gubernamentales, entre otros.

### **1.3.2 LA ADMINISTRACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS**

De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española editado por la Real Academia Española<sup>10</sup>, la palabra administrar proviene del latín *administrare*, que tiene, entre otros, los siguientes significados: gobernar, ejercer la autoridad, dirigir una institución, ordenar, disponer, organizar, en especial la hacienda o los bienes.

Conforme al Glosario de Términos más Usuales en la Administración Pública Federal, el término administración es el *conjunto ordenado y sistematizado de principios y técnicas y prácticas que tiene como finalidad apoyar la consecución de los objetivos de una organización a través de una provisión de los medios necesarios para obtener los resultados con la mayor eficiencia, eficacia y congruencia; así como la óptima coordinación y aprovechamiento del personal y los recursos técnicos, materiales y financieros.*

---

<sup>10</sup> Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésima Segunda Edición.

En el contexto del sector público, la administración pública se refiere a aquella parte del Poder Ejecutivo que tiene como responsabilidad el desarrollo de la función administrativa. La administración pública se puede entender en dos aspectos: uno, formal u orgánico, que se refiere al conjunto de dependencias del Poder Ejecutivo Federal que desempeñan la función administrativa y, otro material, que se entiende como la actividad que desempeñan esas dependencias. Dicho en otras palabras, de acuerdo con el enfoque formal, la administración pública se entiende como el conjunto de dependencias del Poder Ejecutivo Federal que han sido dotadas de competencia y de los medios necesarios para la atención de los intereses generales. Desde la perspectiva del enfoque material, la administración pública se concibe como la actividad que realizan las dependencias del Poder Ejecutivo Federal, entre las que se encuentran la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado y las entidades paraestatales, en sus diferentes aspectos de gestión de los recursos públicos que le son encomendados para su asignación a la satisfacción a las necesidades de la población.

Un aspecto que se considera fundamental en materia de administración de los ingresos públicos es el relativo a la contabilidad, por ello, en este apartado nos referiremos a este aspecto. La contabilidad pública tiene por objeto concentrar las operaciones comprendidas en las cuentas e informes que rindan las oficinas o instancias encargadas de los fondos, valores o recursos públicos, así como el resultado de la administración de los fondos de explotación. Para este propósito, tratándose de los ingresos de la Federación, es el Servicio de Administración Tributaria, a través de la Administración General de Servicios al Contribuyente, que expide un Catálogo de Cuentas de Cómputo que sigue la estructura del desglose de los ingresos públicos a que se refiere el artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación y permite distinguir e identificar cada ingreso público conforme al concepto específico que le dio origen, ya sea de ingresos tributarios o no tributarios. Con esta contabilidad de ingresos es posible dar un seguimiento detallado de la obtención de los ingresos públicos y determinar las diferencias que se observen en un momento dado con el presupuesto de gasto público.

Hay que advertir que en relación con el registro de los ingresos públicos, tanto los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial como los órganos constitucionales autónomos tienen obligación de llevar registros y presentarlos a las instancias correspondientes sobre los ingresos públicos y los gastos. La Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, que entró en vigor el 1º de abril de 2006, en su artículo 93 determina: *Cada ejecutor de gasto reportará sus operaciones a la contabilidad, la cual incluirá las cuentas para registrar tanto los activos, pasivos, capital o patrimonio, cuentas de orden, ingresos, costos, inversiones y gastos, así como las asignaciones, compromisos y ejercicios correspondientes a los programas y cuentas de gasto de su propio presupuesto.*

### **1.3.3 EL GASTO PÚBLICO**

El gasto público se concibe como el conjunto de erogaciones que realiza la Federación, a través de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial y de los órganos constitucionales autónomos, como el Instituto Federal Electoral o la Comisión Nacional de los Derechos Humanos, en el ejercicio de sus funciones.

El gasto público se regula a través del Presupuesto de Egresos de la Federación, que comprende tanto a los ingresos como a los egresos de la Federación y que se encuentra plasmado en dos documentos que son: la Ley de Ingresos de la Federación y el Decreto de Presupuesto de Egresos.

El Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación es el instrumento que emite la Cámara de Diputados una vez sancionado el conjunto de normas, disposiciones y restricciones que regulan la aplicación de los recursos públicos por parte de todos los ejecutores del gasto, distribuidos en los tres poderes de la Unión y en los órganos constitucionales autónomos. En la Federación; el presupuesto de egresos es elaborado por el Poder Ejecutivo por medio de la dependencia encargada de las finanzas, que en el ámbito federal, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. El presupuesto de

egresos que elabora el Poder Ejecutivo es sometido para su aprobación al Poder Legislativo dentro de los términos y condiciones establecidas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Para el caso de la Federación, la aprobación del presupuesto de egresos es competencia de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.

El presupuesto de egresos es el único instrumento en el que se determinan el monto y el ejercicio del gasto público para un ejercicio fiscal determinado, y ningún egreso puede efectuarse si no está previsto en dicho presupuesto. Las erogaciones previstas en el presupuesto de egresos son ejercidas por los diferentes órganos de los Poderes de la Unión, incluyendo los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y los fideicomisos.

Desde otra perspectiva, se puede afirmar que el presupuesto de egresos es el documento a través del cual se programan las actividades y guarda una vinculación con los objetivos del desarrollo y de la política económica y social que promueva el Poder Ejecutivo.

## **1.4 EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO**

Entre los tratadistas del Derecho Tributario no existe una uniformidad de criterios en cuanto a la denominación de este concepto; además de poder tributario, se han utilizado otras denominaciones como: poder impositivo, supremacía tributaria, poder fiscal, poder de imposición, soberanía fiscal o potestad tributaria. En esta investigación se utiliza el término de poder tributario. Este concepto jurídico es definido como *...la facultad del Estado para imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.*<sup>11</sup> Otros definen este concepto como *...la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro*

---

<sup>11</sup> Garza, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. Vigésima Séptima Edición. Porrúa. México, 2006. Página 207.

*de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico.*<sup>12</sup> Esta facultad la ejerce en su carácter de imperio o de poder supremo. El poder tributario es inherente al Estado, ya que por su misma naturaleza, el Estado tiene encomendadas tareas que debe llevar a cabo a favor de la sociedad. Bajo esta perspectiva, el Estado debe expedir leyes para normar la conducta de los particulares, de los particulares con el Estado y la actuación del Estado mismo.

Como se establece en la referencia anterior, para el caso del Estado mexicano, el poder tributario o potestad tributaria se encuentra plasmada en la Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos. Acota al respecto Luis Humberto Delgadillo *"...el poder del Estado, poder tributario cuando lo referimos a nuestra materia en particular, fue plasmado en nuestra Constitución, de donde emana la potestad tributaria, que es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente. En este sentido, la potestad tributaria se expresa en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su propio imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria."*<sup>13</sup> La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en su artículo 73, fracción VII, que *El Congreso tiene facultad para imponer contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto.*

Un aspecto que es pertinente dejar claro es que el poder tributario del Estado se manifiesta en dos momentos: por una parte, la potestad tributaria que consiste en la creación de normas que establecen contribuciones a los particulares y, por la otra, la competencia tributaria que consiste en la ejecución de las normas que establecen las contribuciones. La potestad tributaria se

---

<sup>12</sup>Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Quinta Edición. Porrúa. México, 2006. Página 92.

<sup>13</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Quinta Edición. Limusa. México, 2007. Pagina 37.

expresa en la Norma Suprema como facultad para imponer contribuciones y la competencia tributaria es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos para hacer cumplir las normas que establecen las contribuciones.<sup>14</sup> Como bien lo destaca Giuliani Fonrouge, potestad tributaria y competencia tributaria pueden coincidir en un solo órgano del Estado, pero no es forzoso que así ocurra, en cuyo caso, habrá una distinción entre ambos términos tanto conceptual como real. En los Estados que norman su vida política por división de poderes, como es el caso de México, la potestad tributaria es ejercida exclusivamente por el Poder Legislativo, en la medida de que éste es el poder competente para expedir leyes de muy diversa índole y, en particular, leyes de carácter fiscal, que determinan qué hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones. En el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal se confiere al Congreso de la Unión el poder para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal.<sup>15</sup> y principalmente en la fracción XXIX se determina la facultad para establecer contribuciones sobre comercio exterior, sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, sobre servicios públicos concesionados y se prevé la facultad para establecer contribuciones especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de la fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

Por otra parte, la competencia tributaria es ejercida por el Poder Ejecutivo en el momento de hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de aquellos hechos que han sido establecidos por el Estado como generadores de créditos fiscales. En ese momento, el Estado a través del Poder Ejecutivo, actúa de manera análoga a la observada por cualquier acreedor particular y en esta actuación el mismo Estado debe apegar su conducta a lo establecido por las

---

<sup>14</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Tercera Edición. Limusa. México, 1999. Páginas 47-48.

<sup>15</sup> Garza, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. Vigésima Séptima Edición. Porrúa. México, 2006. Página 221.

leyes, de modo que cualquier separación de la actuación del Estado respecto de lo previsto por las leyes, podrá ser impugnado por los particulares. La actuación como acreedor corresponde a la recaudación de las contribuciones, labor que le corresponde al Poder Ejecutivo. En suma, la potestad tributaria, que se ejerce a través del Poder Legislativo, se refiere a la facultad del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones, pero por la competencia tributaria el Poder Ejecutivo, en su papel de administrador de los tributos o contribuciones, determina o comprueba cuándo se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar las contribuciones, determina su cuantía o verifica si las prestaciones efectuadas por los contribuyentes se apegan a lo que disponen las leyes fiscales.

De acuerdo con los tratadistas sobre esta materia, el poder tributario del Estado, que simple y llanamente se puede entender como la facultad que tiene el Estado para establecer los tributos para el desempeño de sus funciones, tiene las siguientes características: abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable<sup>16</sup>. A continuación se describe en qué consiste cada una de estas características.

- a) Abstracto. Significa que el poder tributario se manifiesta a través de una norma jurídica expedida por el Poder Legislativo, que no se refiere a personas concretas, sino a toda la colectividad, sin distinguir aspectos de raza, color, religión o credo político.
- b) Permanente. El poder tributario es connatural o inherente al Estado, es decir, nace y se extingue con el nacimiento y la extinción del Estado; desde el momento en que nace el Estado como entidad política se instituye el poder tributario, y esta condición le da su carácter de permanente.

---

<sup>16</sup> Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Porrúa. Quinta Edición. México, 2006. Página 95.

- c) Irrenunciable. El Estado no puede desprenderse del poder tributario que es inherente a su propia autoridad, ya que sin el poder tributario el Estado no podría subsistir y, menos aún, cumplir sus diversas funciones que tiene para con los gobernados.
  
- d) Indelegable. Esto significa que el poder tributario no puede transferirse o delegarse a un tercero, ni siquiera en forma transitoria. Bajo esta perspectiva, el poder tributario sólo puede ser ejercitado por el propio Estado a través de los órganos competentes que determine.

Como se ha señalado en líneas anteriores, el poder tributario del Estado es ejercido, por una parte, por el Poder Legislativo en el momento de dictar leyes de carácter general, obligatorio e impersonal en el rubro tributario, en donde se definen los elementos fundamentales de la obligación respectiva, como sujeto activo y pasivo, objeto, base, tasa o tarifa, forma y periodo de pago, exenciones y exigibilidad y, por la otra, por el Poder Ejecutivo al aplicar y hacer cumplir esas leyes de carácter general. No obstante lo señalado en la presente sección, el poder tributario no es absoluto, sino que presenta límites, que para el caso de México, se encuentran previstos en la propia Constitución Federal, tema que se desarrollará en el siguiente apartado.

## 1.5 LAS LIMITACIONES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

El poder tributario que ejerce el Estado y en particular el Estado Mexicano, no es de ninguna manera de carácter absoluto, sino que se encuentra restringido por limitaciones establecidas en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.<sup>17</sup> Bajo esta perspectiva, se puede afirmar que es el propio Estado quien a través de normas jurídicas, generalmente previstas en la norma fundamental o Constitución, se impone límites al ejercicio de su poder soberano, y concretamente de su poder tributario, con lo cual el Estado, y por supuesto el Mexicano, se constituye en un Estado de derecho. En México, algunas de estas limitaciones están establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que se ha denominado garantías constitucionales. En el artículo 31 de esta Norma Fundamental se establece que *son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como el Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

Las limitaciones del poder tributario del Estado, en la práctica, se manifiestan a través de principios o garantías que se concretan en las normas jurídicas que establecen contribuciones. Desde hace varios siglos, los especialistas en la materia fiscal han desarrollado algunos principios basados en las nociones de justicia y equidad que, en su concepto se deben observar como bases rectoras de todo orden jurídico-tributario. Entre estos principios, destacan particularmente los aportados por el economista inglés Adam Smith a los que se dedica la siguiente sección de esta investigación.

### 1.5.1 LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN DE ADAM SMITH

---

<sup>17</sup> Garza, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. Vigésima Séptima Edición. Porrúa. México, 2006. Página 265.

Adam Smith nació en Escocia en 1723 y murió en 1790. Es considerado el padre de la economía política. Su obra más conocida es la que lleva por título *La investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, en la que desarrolló un intento por diferenciar la economía política, de la ciencia política, la ética y la jurisprudencia. En su libro V de esta obra, desarrolla cuatro principios o máximas a los cuales debe supeditarse en su concepción toda norma jurídica fiscal, con la finalidad de que se cree un orden jurídico justo, que fomente el esfuerzo, la productividad y la imaginación creadora, que son la causa de la riqueza y no desalienten la actividad humana<sup>18</sup>. De acuerdo con Adam Smith, las cuatro máximas o principios que deben tener los tributos o contribuciones, son: igualdad o justicia, certidumbre, comodidad de pago y economía. Todo impuesto o contribución debe poseer las cuatro máximas. A continuación se describe brevemente el significado de cada una de estas máximas:

### 1.5.1.1 PRINCIPIO DE IGUALDAD O JUSTICIA

De acuerdo con este pensador, los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. Señala al respecto, Adam Smith: *Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal.*<sup>19</sup> De la observancia o menosprecio de esta máxima, depende que haya o no equidad de la imposición. Según palabras de algunos juristas<sup>20</sup>, la doctrina considera que un impuesto es proporcional cuando es general y uniforme.

---

<sup>18</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. Mc Graw Hill. México, 1998. Página 55.

<sup>19</sup> Smith, Adam. *Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*. Primera Edición en Español. Tercera reimpresión. Fondo de Cultura Económica. México, 1982. Página 726.

<sup>20</sup> Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Duodécima Edición Actualizada. Porrúa. México, 1996. Página 43.

Generalidad significa que la norma jurídica fiscal comprenda a todas las personas cuya situación coincida con las que la ley señala como hecho generador de la obligación fiscal; es decir, que si la ley grava el ingreso por el producto del trabajo, deben de pagar dicho impuesto todos aquellos que obtengan un ingreso como producto del trabajo, sin excepción alguna. Este principio se identifica actualmente con la equidad.

La uniformidad significa que todas las personas al ser iguales frente a la contribución, el impacto de la contribución también debe ser igual para todos los que se encuentren en la misma situación; dicho en otras palabras, el pago del gravamen debe ser lo más cercano posible a la capacidad contributiva de las personas. Este principio lo identificamos con la proporcionalidad.

Tanto generalidad como uniformidad a que se refiere Adam Smith, que se identifica con el principio de justicia, fue recogida por el Constituyente al plasmar en el artículo 31, fracción IV de nuestra Norma Fundamental que son obligaciones de los mexicanos *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.*

### **1.5.1.2 PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE**

El principio de certidumbre consiste en que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado en todos sus aspectos, tales como sujeto del impuesto, su objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con la finalidad de que la autoridad administrativa recaudadora no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente<sup>21</sup>. En palabras de Adam Smith, este principio se expresa señalando que *El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El*

---

<sup>21</sup> Margáin Manautou, Emilio. Op. Cit. Páginas 45 y 46.

*tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona.*<sup>22</sup> La contribución a pagar debe ser fija y no arbitraria. Si no sucede lo anterior, toda persona que se encuentra obligada al pago de una contribución se hallaría a merced del recaudador, el cual puede exagerar el importe del gravamen para el contribuyente que le desagrada o arrancarle por la amenaza de esa gravación, algún presente o propina.

Adam Smith asigna particular importancia a este principio, inclusive por encima del principio de justicia, en cuanto que la certeza de lo que cada individuo está obligado a pagar es cuestión de tanta importancia, que aun una desigualdad en el modo de contribuir no acarrea un mal tan grande como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar. En este mismo orden de ideas, destaca este autor que donde no hay certidumbre en el pago de los impuestos prevalece la discrecionalidad y es campo propicio para el surgimiento y desarrollo de la corrupción.

El principio de certidumbre propuesto por Adam Smith guarda equivalencia con el principio de legalidad tributaria, consagrado también en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, según el cual, las contribuciones que se tiene obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los municipios deben estar establecidas por las leyes. En palabras de Sergio Francisco de la Garza *El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe establecer también las exenciones.*<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Smith, Adam. Op. Cit. Página 727.

<sup>23</sup> Garza, Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. Vigésima Séptima Edición. Porrúa. México, 2006. Páginas 265-266..

La necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley significa que los elementos esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de manera expresa en la ley de tal modo que no haya margen para la arbitrariedad de las autoridades recaudadoras ni para el cobro imprevisible de impuestos, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y la autoridad administrativa no tenga otra cosa mas que aplicar las disposiciones generales en que se establecen las contribuciones.

Un señalamiento que formula Arrijo Vizcaíno y que compartimos en este trabajo es aquél que destaca que el principio de certidumbre confiere al ciudadano común y corriente un poderoso medio de defensa contra los posibles excesos de la Hacienda Pública, al permitirle conocer correctamente y de antemano hasta dónde llegan sus obligaciones tributarias y cuál es el límite del poder tributario.<sup>24</sup>

### **1.5.1.3 PRINCIPIO DE COMODIDAD DE PAGO**

Un aspecto al que Adam Smith asigna importancia en el pago de los impuestos es el relativo a las facilidades de que debe disfrutar el contribuyente en el pago de sus obligaciones fiscales. Al respecto, anota este autor que *Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente.*<sup>25</sup> Si el pago de un impuesto significa para el gobernado un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. De acuerdo con esta máxima, toda contribución debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente, lo cual significa que deben escogerse aquellas fechas que en atención a la naturaleza de la contribución, sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice

---

<sup>24</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Décima Séptima Edición. Themis. México, 2003. Página 218.

<sup>25</sup> Smith, Adam. Op. Cit. Página 727.

su pago.<sup>26</sup> Respecto de este principio, Margáin Manautou expresa algunas consideraciones que se anotan a continuación:

*Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos, que en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago.*

*Que el legislador tome en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende, una menor evasión por parte del causante.<sup>27</sup>*

Como bien lo expresa Arrijo Vizcaíno, la comodidad en el entero de los créditos fiscales no debe entenderse que sólo se refiere a los plazos y fechas de pago, sino también a los lugares en donde debe efectuarse y el procedimiento que debe seguirse para llevarlo a cabo. Sobre la aplicación de este principio en México, hay que reconocer que aunque aún prevalecen diversos aspectos del pago de las contribuciones que contravienen este principio, se han dado avances importantes en la medida que la autoridad recaudadora ha brindado facilidades administrativas a los contribuyentes e, inclusive, ha facilitado el pago de las contribuciones a través de mecanismos electrónicos que se pueden realizar desde la comodidad de las oficinas de la empresa o del hogar de los contribuyentes, lo cual les evita acudir a determinados lugares a realizar el pago con las incomodidades que esto significa.

#### **1.5.1.4 PRINCIPIO DE ECONOMÍA**

---

<sup>26</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. Mc Graw Hill. México, 1998. Página 56.

<sup>27</sup> Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Mexicano*. Décimo Segunda Edición Actualizada. Porrúa. México, 1996. Página 47.

El cuarto principio que señala Adam Smith es el relativo a la economía en la recaudación de las contribuciones. Sobre este punto acota este autor que *Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda.*<sup>28</sup> Dos aspectos resaltan de este principio, por una parte, el impuesto no debe ser de tal magnitud que oprima a la industria y desanime a las personas para dedicarse a determinadas actividades económicas y, por la otra, que si un impuesto es excesivo, se convierte en un poderoso incentivo para la evasión. En palabras de Adam Smith, se debe evitar que los impuestos sean más gravosos para el pueblo que ventajosos para el Soberano. Y lo gravoso no sólo se refiere al aspecto cuantitativo del impuesto, sino también a la forma en que se cobra a los contribuyentes; en este sentido, lo gravoso se puede manifestar por medio de vejaciones innecesarias ocasionadas por visitas frecuentes de la autoridad fiscal al contribuyente. Adam Smith señala cuatro causas que convierten en antieconómico un impuesto; éstas son las siguientes:

- a) Empleo de un gran número de funcionarios, cuyas percepciones salariales absorben la mayor parte del producto del impuesto;
- b) impuestos opresivos a la industria, que desaniman a las gentes;
- c) las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales, y
- d) visitas y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores que ocasionan al contribuyente vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades.

En suma, respecto de las cuatro máximas propuestas, Adam Smith recomienda que los tributos sean lo más equitativos posible, ciertos y cómodos para el contribuyente, tanto por lo que respecta a la época como al modo de pago, y lo menos gravosos para el pueblo, en proporción al ingreso que reportan al Soberano. Aunque la obra de este pensador fue escrita hace más

---

<sup>28</sup> Adam Smith. Op. Cit. Página 727.

de dos siglos, continúa influyendo en la actualidad en forma determinante en las modernas doctrina y legislación tributarias.

### 1.5.2 LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES

En páginas anteriores se ha señalado que el poder tributario del Estado no es de ninguna manera absoluto, sino que está restringido por determinadas limitaciones que se encuentran contenidas en la propia Constitución General de la República. Estas limitaciones se pueden identificar con las garantías constitucionales, entre las que se encuentran las garantías individuales y las garantías sociales, que no son materia del presente trabajo, y las garantías de legalidad tributaria y de equidad y proporcionalidad tributarias a las que me referiré en secciones posteriores. Las garantías constitucionales constituyen el instrumento jurídico para que en todo momento el poder tributario del Estado se ajuste al marco constitucional, ya que de no hacerlo, el gobernado tiene la facultad de acudir a las instancias jurisdiccionales competentes para hacer valer sus derechos consagrados en la Constitución.

En sentido técnico jurídico, *se entiende por garantía constitucional el conjunto de instrumentos procesales, establecidos por la norma fundamental, con objeto de restablecer el orden constitucional cuando el mismo sea transgredido por un órgano de autoridad política.*<sup>29</sup>

Las garantías constitucionales que en materia tributaria aparecen consignadas en la Constitución Federal representan la guía suprema de todo orden jurídico-fiscal, en la medida que las normas que integren dicho orden normativo deben reflejarlo y respetarse en todo momento, pues de lo contrario, se corre el riesgo de incurrir en situaciones de inconstitucionalidad de los actos de autoridad y, por lo tanto, carecerían de validez jurídica y los afectados están en su derecho de hacer valer los medios de defensa previstos en la legislación, como son los recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo y el

---

<sup>29</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México. Décima Tercera Edición. México, 1999. Página 1512.

mismo juicio de amparo, para evitar la aplicación indebida de normas que contravengan los principios rectores de la potestad tributaria del Estado.

En la siguiente sección se desarrollarán los temas concernientes a las garantías constitucionales de equidad y proporcionalidad tributarias, que constituyen la estructura jurídica fundamental de toda norma jurídica que establece contribuciones a los particulares como manifestación del poder tributario del Estado limitado por un marco normativo.

### **1.5.3 LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS**

Estas garantías representan un aspecto central en la determinación de las obligaciones tributarias y, junto con la garantía de legalidad tributaria, constituyen las limitaciones de mayor importancia del poder tributario del Estado. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal determina que la obligación de contribuir a los gastos públicos debe cumplirse de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

#### **1.5.3.1 GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA**

Un aspecto que es preciso dejar claro en relación con esta garantía, es que su significado presenta diferencias, según se aplique a los impuestos directos, a los impuestos indirectos o a los derechos. Tratándose de los impuestos directos, como el impuesto sobre la renta, la garantía de proporcionalidad significa en términos generales, que los sujetos pasivos deben contribuir en función de su capacidad contributiva, de manera que a mayor capacidad, se deberá asociar una mayor obligación de contribuir al gasto público a través de los impuestos directos, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Bajo esta perspectiva, la garantía de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cuantitativa superior a las de medianos y reducidos recursos, lo cual se logra con las tarifas progresivas. La capacidad económica o capacidad contributiva, como lo señala Dino Jarach, es *la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular.*<sup>30</sup>

Respecto de la capacidad contributiva, se han dedicado obras completas a desarrollar este importante tema de la justicia tributaria. Valga mencionar por ahora el importante trabajo realizado por el argentino Marcos F. García Etchegoyen.<sup>31</sup> Desde el momento en que la capacidad contributiva se establece en la Constitución como norma que debe ser observada al establecer o crear contribuciones, dicha capacidad constituye un límite a la libertad del legislador de crear nuevas contribuciones o de modificar las ya existentes. *La libertad del legislador se encuentra limitada por un principio tributario constitucionalizado, un parámetro —la capacidad contributiva— al que debe adecuarse el ejercicio del poder tributario normativo, de manera que no puede escogerse un hecho como presupuesto de la obligación tributaria que de ningún modo constituya un índice de capacidad contributiva. El legislador ordinario puede establecer y modificar tributos, siempre y cuando lo haga dentro de los límites fijados por la capacidad contributiva.*<sup>32</sup>

Otro aspecto que no debe perderse de vista respecto de la garantía de proporcionalidad es el señalado por Adam Smith, en el sentido de que esta garantía debe considerarse en relación con la economía general de un país, de tal manera que las cargas contributivas se distribuyan, justa y adecuadamente, entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes. Esto significa que no basta con que se grave a los gobernados en función de sus respectivas

---

<sup>30</sup> Jarach, Dino. *El Hecho Imponible*. Tercera Edición. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina, 1943. Página 87.

<sup>31</sup> García Etchegoyen. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Ábaco de Rodolfo Depalma. Buenos Aires, Argentina, 2004.

<sup>32</sup> García Etchegoyen. Op. Cit. Página 36.

capacidades económicas, sino que es además necesario que los gravámenes se repartan en forma equilibrada entre las diversas fuentes de riqueza, con el objeto de que no sean sólo algunas las que preferentemente sostengan al Fisco.

De acuerdo con el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la garantía de proporcionalidad, aplicada a los impuestos directos, consiste en la relación que debe guardar entre el monto de la contribución y la capacidad económica del contribuyente. Como apoyo de esta aseveración se cita la siguiente jurisprudencia del Máximo Tribunal Federal

*PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea*

*en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.*<sup>33</sup>

En relación con los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, el legislador considera que si el patrimonio de un contribuyente determinado es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto correspondiente, de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo no resulta suficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, ya que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o servicio y el monto del impuesto, no proporciona elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que la garantía de proporcionalidad debe cifrarse en la relación existente entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Así, en el caso del impuesto al valor agregado, la garantía constitucional citada exigirá que exista una vinculación entre el valor agregado derivado de los actos o actividades gravadas por dicho tributo y la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto.

Tratándose de derechos, la interpretación que ha dado la Suprema Corte de Justicia de la Nación a la garantía de proporcionalidad es diferente de la de los impuestos directos e indirectos. Para esta especie de contribuciones, la garantía de proporcionalidad de los derechos se verifica siempre que los montos de los derechos se determinen por el costo que representa para el Estado la prestación del servicio por el que se cobra el derecho. Apoya a lo anterior, la tesis que se describe a continuación:

## DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y

---

<sup>33</sup> Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XVII, Mayo de 2003. Tesis: P./J. 10/2003. Página: 144.

EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.

*Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten, de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.<sup>34</sup>*

El criterio antes descrito guarda sin duda una estrecha relación con la disposición contenida en el artículo 1º, segundo párrafo de la Ley Federal de Derechos que prevé que *Los derechos por la prestación de servicios que establece esta Ley deberán estar relacionados con el costo total del servicio, incluso el financiero, salvo en el caso de que dichos cobros tengan un carácter racionalizador del servicio.*

### **1.5.3.2 GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA**

---

<sup>34</sup>Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta: Novena Época. Volumen VII, Página 41. P/J 2/98. Tesis de Jurisprudencia en materia administrativa No. Registro: 196,934. Enero de 1998.

Son diversos los conceptos que a lo largo de la historia se han expresado en torno a la equidad. De acuerdo con la concepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad radica naturalmente en la igualdad ante la ley tributaria que todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, deben recibir un tratamiento idéntico. La equidad es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago u otras características, debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. Bajo esta perspectiva, un tributo será equitativo cuando su efecto económico sea el mismo para todos los sujetos que se encuentren en la misma situación.

*El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, lo que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación.*<sup>35</sup>

La equidad implica que se encuentren obligados a sufragar un determinado tributo los que se hallen dentro de una misma situación establecida por la ley y que no se encuentren sujetos a esa misma obligación tributaria los que estén en situación jurídica diferente, o en otros términos, que se trate de manera igual a los iguales y desigual a los desiguales.

En concordancia con lo señalado en líneas anteriores, es pertinente aclarar que la garantía de equidad no implica la necesidad de que los sujetos

---

<sup>35</sup> Garza, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. Vigésima Séptima Edición. Porrúa. México, 2006. Página 276.

se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. Lo anterior significa que a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.

Como conclusión, se puede citar en apoyo de lo anterior, la tesis que se describe a continuación:

**IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.**

*De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran 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 obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, 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.<sup>36</sup>*

---

<sup>36</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época, Tesis P/J.24/2000. Vol. XI de marzo de 2000. Página 35. No. De registro 192,290.

## CAPÍTULO 2 LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DEL ESTADO

### 2.1 LAS CONTRIBUCIONES

El concepto de contribución se refiere a las aportaciones económicas que hacen los particulares al Estado, para que éste pueda desempeñar sus funciones y cumplir con sus cometidos. En términos de las percepciones del Estado, las contribuciones constituyen la fuente principal de los ingresos de todo Estado moderno.

Las contribuciones son aportaciones pecuniarias o en especie que hacen las personas físicas y morales, por el solo hecho de ser miembros de una nación o por percibir ingresos dentro del territorio en el que un Estado tiene jurisdicción.

En México, por mandato constitucional, previsto en el artículo 31, fracción IV, es obligación de los gobernados contribuir a los gastos públicos de la Federación, de los Estados y municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Sobre este punto, es preciso advertir que las contribuciones no sólo deben pagarlas los mexicanos, sino todas aquellas personas que se sitúen en los supuestos previstos por las leyes que las crean, y éstos determinan las calidades que deben reunir los sujetos pasivos, por lo que la obligación contributiva es general, obligatoria e impersonal, que comprende a mexicanos y extranjeros, siempre y cuando se actualicen las hipótesis jurídicas previstas en las leyes que establecen las contribuciones, tales como la Ley de Impuesto sobre la Renta o la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre otros ordenamientos jurídicos de carácter fiscal.

Aunque las contribuciones y la obligación tributaria son dos conceptos distintos, se encuentran en estrecha relación. En las líneas siguientes se hace una referencia al concepto de obligación tributaria. En palabras de Margáin Manautou, *el objeto de la obligación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala*

*como hecho generador del crédito fiscal. Por consiguiente, la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.*<sup>1</sup>

De acuerdo con Dino Jarach, *la obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley.*<sup>2</sup>

Por su parte, el jurista Manuel de Juano define: *la obligación tributaria, o simplemente el tributo constituye en su esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imposición.*<sup>3</sup>

Por nuestra parte, estamos de acuerdo con el concepto contenido en las *Instituciones* de Justiniano, que define la obligación como *un lazo de derecho que nos constriñe en la necesidad de pagar alguna cosa conforme al Derecho de nuestra ciudad.*<sup>4</sup>

Aunque las leyes de carácter fiscal no definen el concepto de contribuciones, de los elementos contenidos en las definiciones de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos y de las disposiciones constitucionales de carácter fiscal, es posible elaborar una definición del término contribuciones:

---

<sup>1</sup> Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Duodécima Edición Actualizada. Porrúa. México, 1996. Página 295.

<sup>2</sup> Jarach, Dino. *El Hecho Imponible*. Tercera Edición. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina, 1943. Página 73.

<sup>3</sup> De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Molachino. Tomo I. Segunda Edición, Revisada, Ampliada y Actualizada. Rosario, Argentina, 1969. Página 249.

<sup>4</sup> Petit, Eugene. *Derecho Romano*. Porrúa. Décimo Séptima Edición. México, 2001. Página 313.

Son contribuciones las prestaciones en dinero o en especie establecidas en ley por el órgano facultado del Estado, a cargo de personas físicas o morales para financiar los gastos públicos, cuando se encuentran en la situación jurídica o de hecho previstas por la propia ley.

De la anterior definición se pueden extraer las siguientes características de las contribuciones que se describen brevemente:

- a. Es una prestación, en virtud de que la obligación consiste en el deber jurídico que tiene el contribuyente de desprenderse de una parte de su riqueza generada, ya sea en la forma de ingresos, utilidades o rendimientos, para entregársela al Estado.
- b. La prestación debe ser cubierta en dinero y excepcionalmente, en especie, según lo disponga la ley fiscal. El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico-tributaria es el dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar los gastos públicos y poder atender las necesidades colectivas de interés general.
- c. Son con cargo a personas físicas o morales.
- d. Se debe realizar la situación jurídica o de hecho que prevea la ley como generadora de la obligación contributiva.
- e. Debe estar establecida en ley, ya que ello constituye la garantía de legalidad de las contribuciones. Por el principio de legalidad, ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar a cabo acto alguno para el cual no se encuentre previa y expresamente facultado por una ley aplicable al caso, en tanto que los contribuyentes sólo deben cumplir con las obligaciones y ejercitar los derechos que las propias leyes aplicables establezcan.
- f. Deben ser generales y obligatorias, en la medida en que la ley es aplicable a todas las personas físicas o morales que actualicen

las hipótesis jurídicas establecidas en las leyes como generadoras de la obligación.

- g. Encuentran su fundamento en el poder tributario del Estado.
- h. Deben ser justas en cuanto que deben corresponder a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.
- i. Tienen por finalidad proporcionar recursos económicos al Estado para financiar los gastos públicos.

En toda contribución se pueden distinguir los siguientes elementos:

- A. Los sujetos. Se distinguen dos tipos de sujetos: el sujeto activo, que es el Estado, y los sujetos pasivos, que son los particulares. Dado que las contribuciones llevan aparejada una obligación de hacer una aportación económica al Estado, al establecer una contribución se deben precisar quiénes son los sujetos pasivos, es decir, quiénes son los sujetos obligados de hacer una contribución determinada.
- B. El objeto. Está constituido por la situación jurídica o de hecho que prevé la ley fiscal como generadora de la obligación contributiva. En la práctica, el objeto puede ser una cosa, mueble o inmueble, un documento, un acto o una persona, el consumo o la producción de una cosa.
- C. La unidad fiscal. Se refiere a la cantidad delimitada por una medida, un número, una unidad de peso, sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de contribución. Por ejemplo, un kilogramo.
- D. Cuota de la contribución. Es la cantidad en dinero o en especie que se debe pagar por unidad fiscal. Estas cuotas pueden ser: de derrama, fijas, proporcional o progresiva.

- E. Base de la contribución. Se refiere a la cantidad o al criterio que se toma en cuenta para la aplicación de la ley sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo.
- F. Tasa de la contribución. Está representada por el tanto por ciento que se aplica a la base de la contribución. Por ejemplo: el 15% del valor agregado.
- G. Tarifa de la contribución. Se define como la tabla o catálogo de impuestos o derechos que deben pagar los contribuyentes, dependiendo del rango o categoría en que se ubiquen.

Otros tratadistas como Dino Jarach, conciben como elementos de la relación jurídica tributaria, los siguientes: *el sujeto activo, titular de la pretensión, es decir, el crédito tributario, en otras palabras el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de contribuyente y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivada (sucesión en la deuda tributaria); el objeto, es decir, la prestación pecuniaria, o sea el tributo; el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria.*<sup>5</sup>

Desde el punto de vista doctrinal, las contribuciones se clasifican en: impuestos, contribuciones especiales, derechos y contribuciones accesorias. A continuación se desarrollan cada una de estas categorías de contribuciones:

Antes de abordar el tema de cada una de las contribuciones, se dedicará la atención a los servicios públicos y particularmente a la clasificación de los servicios públicos, bajo el criterio de la forma en que se financian. La doctrina jurídica distingue dos clases de servicios: los servicios públicos generales y los servicios públicos particulares. Los primeros admiten una subdivisión en

---

<sup>5</sup> Jarach, Dino. *El Hecho Imponible*. Tercera Edición. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina, 1943. Página 65.

generales indivisibles y generales divisibles. Se dice que un servicio público es indivisible cuando favorece a toda la colectividad, sin que se pueda precisar qué personas se benefician más que otras con su prestación. Se pueden citar como ejemplos, la construcción de carreteras, puentes, plazas públicas y alumbrado público. Estos servicios se financian con los ingresos derivados del rendimiento de los impuestos.

Por su parte, los servicios públicos generales divisibles son aquéllos que benefician a la colectividad, pero en los que es posible conocer quiénes obtienen una mayor ventaja que el resto con la prestación de estos servicios. Como ejemplos se pueden mencionar: canales para riego agrícola, presas y en general, obras de infraestructura hidráulica. Estos servicios se financian con recursos provenientes de contribuciones de mejoras.

Los servicios públicos particulares son aquéllos que se prestan a petición de usuarios interesados, en los que siempre y en todo caso, es posible identificar al beneficiario del servicio público. Como ejemplos, se pueden citar: la emisión de copias certificadas, la emisión de constancias, la emisión de pasaportes, el otorgamiento de concesiones para establecer estaciones de radiodifusión sonora o de estaciones de televisión, por el almacenaje, en recintos fiscales de mercancías en depósito ante la aduana, por la expedición de la patente de agente aduanal y otros similares. En todos estos servicios es posible distinguir en forma fehaciente quién es el beneficiario del servicio, por lo que de conformidad con la doctrina jurídica, estos servicios se financian con los ingresos derivados de los derechos.<sup>6</sup>

### **2.1.1 LOS IMPUESTOS**

La palabra impuesto proviene de la raíz latina, *impositus*, que significa tributo o carga. El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión o transferencia de valores económicos a favor del

---

<sup>6</sup> Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Duodécima Edición Actualizada. Porrúa. México, 1996. Páginas 75-76.

Estado, con fundamento en una ley, que es establecida por el sujeto activo de manera autoritaria y unilateral. De acuerdo con algunos juristas connotados como Berliri, la obligación tributaria se puede entender como *una relación jurídica en virtud de la cual una persona tiene derecho a pretender de otra un determinado comportamiento de contenido patrimonial*.<sup>7</sup> Los impuestos constituyen la principal fuente de ingresos del Estado y es una las principales formas de contribuir para los gastos públicos. En relación con la definición de impuestos, es pertinente señalar que la legislación vigente no proporciona una definición muy afortunada, tomando en cuenta que, contrario a las recomendaciones que al respecto han emitido los expertos en formular definiciones, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2, propone una definición negativa o por exclusión, toda vez que determina:

*Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV.*

En opinión de algunos juristas<sup>8</sup>, y de la nuestra propia, la anterior definición es precaria y defectuosa, porque no aporta los elementos configurativos, objetivos y propios de la figura de los impuestos, sino que utiliza una definición por exclusión. Hay que advertir que en dichas fracciones del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación tampoco se presentan definiciones de aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. De esta manera, para entender el concepto de impuestos, es necesario comprender antes las de las tres figuras citadas y sólo por exclusión, comprender la definición de impuestos.

No fue así en tiempos anteriores, tomando en cuenta que en el Código Fiscal de la Federación que estuvo vigente en el año de 1967 se establecieron

---

<sup>7</sup> Berliri, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. Volumen II. Traducción, Estudio Preliminar y Notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García. Derecho Financiero. Madrid, 1971. Páginas 143-144.

<sup>8</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op. Cit. Página 190.

definiciones propuestas por la doctrina jurídica. En efecto, en el artículo 2º de ese ordenamiento se incluyó la siguiente definición:

*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.*

Como puede advertirse, la definición descrita ya cuenta con un sustento jurídico conceptual, aunque en nuestra opinión aún carece de algunos elementos, si se le compara con la propuesta que hace el prestigiado jurista Giannini, y que se anota a continuación:

*El impuesto es una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso.<sup>9</sup>*

La definición propuesta por Giuliani Fonrouge es la que se anota a continuación:

*Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles.<sup>10</sup>*

Una definición que no quisiéramos dejar de lado por el detalle con el que desglosa el concepto, es la propuesta por el jurista argentino Manuel de Juano:

*El impuesto es la obligación pecuniaria que pesa sobre las personas en su calidad de integrantes de un Estado por tener bienes o rentas en el mismo, exigida legalmente según su capacidad contributiva en base a las normas fundamentales del país y a los principios de igualdad,*

---

<sup>9</sup> Giannini, A. D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Volumen 1. Traducción y Estudio Preliminar por Fernando Sáinz de Bujanda. Derecho Financiero. Madrid, 1957. Página 46.

<sup>10</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Cuarta Edición. Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1987. Página 317.

*generalidad y uniformidad, cuya recaudación debe destinarse a satisfacer las necesidades y servicios públicos indivisibles o el déficit de los divisibles.*<sup>11</sup>

En cuanto a los elementos del impuesto, en general, se distinguen los siguientes:

- a. El sujeto activo. Es el acreedor de la obligación impositiva es el Estado.
- b. El sujeto pasivo. Es la persona física o moral a quien la ley fiscal obliga al pago del tributo.
- c. El objeto. Es la materia sobre la cual recae el gravamen, es decir, los hechos o circunstancias que generan o hacen nacer un crédito fiscal. El objeto también puede entenderse como los actos, actividades, ingresos, bienes u operaciones en virtud de las cuales una persona física o moral se ve obligada a pagar un determinado impuesto.

Respecto de las características de los impuestos, de la definición propuesta por el Código Fiscal de la Federación y de los elementos contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se pueden anotar las siguientes:

- a. Son contribuciones, ya que así lo prevé el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º.
- b. Son prestaciones a cargo de personas físicas o morales, ya que son éstas las que realizan las situaciones jurídicas o de hecho consideradas por la ley como generadoras de obligaciones

---

<sup>11</sup> De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Molachino. Tomo I. Segunda Edición, Revisada, Ampliada y Actualizada. Rosario, Argentina, 1969. Página 295.

fiscales. Al poseer los impuestos el carácter jurídico de prestación, se genera entre el Estado y el contribuyente una relación, es decir, un vínculo jurídico que faculta al Estado para exigir la entrega de la prestación correspondiente sin dar absolutamente nada a cambio.<sup>12</sup>

- c. Pueden ser cubiertos en dinero o en especie, según lo disponga la ley respectiva. Por pago en dinero se debe entender el pago que se efectúa en moneda de curso legal en la República Mexicana, es decir, en pesos mexicanos.
- d. Deben estar establecidos en una ley. Esta característica deriva del contenido del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal y guarda relación estrecha con el principio de legalidad tributaria.
- e. El pago de los impuestos es obligatorio. Esta característica también deriva de lo establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece como obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la Federación, los estados y los municipios. Cuando una persona se coloca dentro de la hipótesis normativa o hecho generador del impuesto, automáticamente queda obligada al pago del impuesto respectivo.
- f. Debe ser proporcional y equitativo. También es una característica prevista en el artículo citado de la Norma Fundamental. Que sea proporcional significa que el impuesto debe estar relacionado con la capacidad contributiva de la persona y equitativo significa que el impuesto sea el mismo para todos los que se encuentren en la misma situación.

---

<sup>12</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Décima Séptima Edición. Themis. México, 2003. Página 352.

- g. El impuesto debe establecerse a favor de la Administración Pública Federal.
- h. El impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos públicos, tal como lo prevé la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De acuerdo con lo anterior, los impuestos son contribuciones establecidas en la ley con carácter general, obligatorio e impersonal, exigidas por el Poder Público a las personas físicas y morales cuya situación coincide con el hecho generador de esa prestación y cuyo destino es financiar el gasto público. Para el pago de los impuestos, el contribuyente no requiere esperar una compensación o beneficio personal directo, ya que es un deber de los gobernados aportar una parte de sus ganancias, ingresos, rendimientos o utilidades para atender los fines del Estado.

La ciencia jurídica ha producido diversas clasificaciones de los impuestos. En las líneas siguientes mencionaremos tres de las clasificaciones más conocidas. Una de ellas, los divide en impuestos directos e impuestos indirectos. Son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que afectan a su propio patrimonio. Como ejemplo de estos impuestos, se puede mencionar el impuesto sobre la renta, ya que el sujeto obligado no puede trasladarlo a ninguna otra persona. En contraste con los anteriores, son impuestos indirectos aquéllos en los que el sujeto pasivo puede trasladarlos a otra persona, de manera que el sujeto pasivo no sufre el impacto económico del impuesto de manera definitiva. Como ejemplo de estos impuestos, se puede mencionar al impuesto al valor agregado.

Otra clasificación es aquélla que los divide en impuestos reales e impuestos personales. Son reales aquéllos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de

riqueza o capacidad contributiva. Destaca con estas características, el impuesto federal sobre uso o tenencia de vehículos.

El impuesto personal, por su parte, recae sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Como ejemplo, destaca con esta calidad el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

## **2.1.2 LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL**

La doctrina jurídica ha definido a las aportaciones de seguridad social como las exacciones establecidas en la ley a favor de ciertos entes públicos, para asegurar su financiamiento económico en forma automática.

De acuerdo con lo señalado en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, *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 en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*

Como características de las aportaciones de seguridad social se pueden establecer las siguientes:

- a. Son contribuciones, según se establece en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación vigente.
- b. Deben estar establecidas en ley, con el fin de que observen el principio de legalidad de las contribuciones.
- c. Derivan de las relaciones de trabajo entre patrones y trabajadores.

- d. Son a cargo del trabajador, el patrón o la persona física o moral que de acuerdo con las normas relativas haga las veces de sujeto pasivo de esta contribución.
- e. Su objeto consiste en los beneficios personales y directos que reciben las personas que en acatamiento a la legislación, deben recibir los servicios sobre la previsión social, como asistencia médica, hospitalaria, quirúrgica, pensiones jubilatorias, entre otros.
- f. Tienen su fundamento en el artículo 2º, fracción II del Código Fiscal de la Federación.
- g. Se establecen a favor de las entidades o dependencias públicas federales o locales y de organismos descentralizados que tengan a su cargo la realización de la seguridad social.

Los sujetos pasivos de estas contribuciones son los trabajadores y los patrones o las personas físicas o morales que tengan obligaciones en materia de seguridad social. En cuanto a su causación, hay que señalar que estas contribuciones se causan cuando surge la relación laboral entre el prestador del trabajo y el prestatario, como sujetos del régimen obligatorio y en el caso del régimen voluntario, las aportaciones de seguridad social se causan cuando se realice la incorporación a dicho régimen.

### **2.1.3 LAS CONTRIBUCIONES DE MEJORAS**

Las contribuciones de mejoras tuvieron su origen en Europa, particularmente en Inglaterra y se aplicaban a los poseedores de bienes inmuebles que resultaban beneficiados porque el Estado llevaba a cabo obras de infraestructura urbana que redundaban en un incremento del valor de los inmuebles construidos en las cercanías de dichas obras. Al concluirse las obras

de infraestructura en una zona determinada, los particulares poseedores de bienes inmuebles ven incrementado el valor de dichos inmuebles sin haber tenido que realizar erogación, trabajo o esfuerzo alguno para lograrlo. Fueron los países anglosajones los que empezaron a castigar fiscalmente a los propietarios de los predios colindantes con las áreas en las que el Estado llevaba a cabo tareas de infraestructura. Posteriormente se aplicó esa política en otros países, entre los que se encuentra México.

Las contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien doblemente por obras públicas. En su obra de *Derecho Financiero*, Giuliani Fonrouge se refiere a estas obligaciones y las denomina contribuciones especiales. Señala el autor en cita que de manera similar a los impuestos y derechos, las contribuciones especiales derivan del poder de imperio del Estado, pero a diferencia de aquéllos, hayan su justificación en los beneficios o ventajas obtenidos por personas o grupos sociales como consecuencia de la realización de obras públicas o de actividades estatales.<sup>13</sup> Este tratadista define a estas contribuciones como *la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.*<sup>14</sup>

Por su parte, Arrijo Vizcaíno define a este tipo de contribuciones del modo siguiente: *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 benefician 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.*<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Cuarta Edición. Depalma Buenos Aires, Argentina, 1987. Página 1081.

<sup>14</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. Página 1083.

<sup>15</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Décima Séptima Edición. Themis. México, 2003. Página 383.

Esta contribución se causa en el momento en que el Estado pone en servicio alguna obra pública de interés general, que beneficia en forma específica al contribuyente. En México, las obras públicas que causan una contribución de esta naturaleza son de muy diversa índole, como pueden ser obras de infraestructura hidráulica, carreteras, puentes o, en general, obras de vialidad, puertos, aeropuertos u otras cuya construcción y operación represente la obtención de un beneficio extra para quienes tienen propiedades en el entorno de la obra pública.

Como características de la contribución de mejoras, se pueden señalar las siguientes:

- a. En una contribución en cuanto que la legislación fiscal así la considera.
- b. Se establece en una ley formal y materialmente legislativa. La contribución de mejoras está sujeta al principio de legalidad tributaria, por lo que para su validez normativa, debe encontrarse prevista en una norma jurídica expresamente aplicable al caso y previamente expedida conforme al proceso legislativo que establece la Constitución Federal.
- c. Su pago es obligatorio, según se establece en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal. Todos los propietarios de bienes inmuebles localizados dentro del radio de afectación o de beneficio de las obras de infraestructura, están obligados, sin excepción alguna, al pago de estas contribuciones.
- d. El destino del producto de la contribución de mejoras es para cubrir los gastos que se originan por los servicios que ocasionó la obra o el servicio.
- e. El sujeto pasivo es el particular que obtiene el beneficio extra por la obra construida o por el servicio prestado.

- f. El monto de la contribución de mejoras debe ser proporcional al incremento del valor del inmueble que fue resultado de las obras de infraestructura.
- g. El producto de esta contribución es a favor del Estado.

Como elementos de las contribuciones de mejoras, se señalan las siguientes:

- A. Sujeto activo. Es la entidad pública encargada de establecer, determinar, recaudar y exigir contribuciones especiales, que en el ámbito federal, está representada por la Federación.
- B. Sujeto pasivo. Es la persona física o moral que obtiene los beneficios adicionales derivados de la ejecución de una obra pública o por la prestación de servicios que brinda el Estado en funciones de derecho público.
- C. Objeto de la contribución de mejoras. Es la realización de una obra o la prestación de un servicio público a favor de las personas físicas o morales que se encuentran ubicadas en la zona o área de influencia de dichos actos jurídicos que generan el tributo.
- D. La base. Es el costo total de los beneficios alcanzados en forma particular por los servicios que brinda el Estado por la elevación del valor o plusvalía de los inmuebles ubicados dentro de la zona de influencia establecida por las autoridades fiscales competentes.
- E. La cuota. Es la cantidad o el tanto por ciento que deben aportar los contribuyentes de conformidad con las disposiciones jurídicas en la materia, que puede ser fija, proporcional o progresiva.

## 2.2 LOS APROVECHAMIENTOS

Aunque en el contexto de nuestro idioma, el término aprovechamiento significa la utilización de una cosa, la obtención de un beneficio, la percepción de frutos, productos u otras ventajas e, inclusive, puede significar el abuso o robo que hace una persona en perjuicio de otra, desde el punto de vista del Derecho Fiscal, el término de aprovechamiento tiene un significado muy particular que detallaremos a continuación.

En el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación de 1967 se definió el aprovechamiento como se indica a continuación:

*Son aprovechamientos los recargos, las multas y los demás ingresos de derecho público, no clasificables como impuestos, derechos o productos.*

Como se puede constatar, esta definición no es muy apropiada, por razón de que no aporta los elementos objetivos que configuran a los aprovechamientos, sino que se propone una definición por exclusión de determinados elementos. Contrariamente a como ocurre con la figura de impuestos, para el caso de los aprovechamientos, el Código Fiscal de la Federación vigente proporciona una definición más acertada que la anotada en líneas anteriores. A continuación se describe dicha definición:

*Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.*

Los aprovechamientos son ingresos que bajo normas de Derecho Público se establecen por la Federación, las entidades federativas y los municipios para cubrir el gasto público contenido en el presupuesto de egresos respectivo y que su establecimiento obedece a que el Estado hace uso de su potestad soberana para instituirlos, requerirlos y garantizar su importe, siendo

distintos a las contribuciones, a los productos y a los ingresos derivados de financiamiento y su clasificación se desglosa en la Ley de Ingresos de la Federación o de la entidad federativa.<sup>16</sup>

Tratándose de los aprovechamientos que establece la Federación, en el artículo 1º, apartado A, fracción VI, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2008 se detallan los diversos conceptos que tienen la naturaleza de aprovechamientos. Entre otros destacan los siguientes: multas, indemnizaciones, reintegros, participaciones cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación, participaciones señaladas en la Ley Federal de Juegos y Sorteos, cuotas compensatorias, recuperaciones de capital, ingresos provenientes de decomiso y bienes que pasan a propiedad del fisco federal, ingresos provenientes del programa de mejoramiento de los medios de informática y de control de las autoridades aduaneras, entre otros.

En relación con el cobro de los aprovechamientos, en el artículo 10 de la Ley de Ingresos de la Federación, se determina que el Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, queda autorizado para fijar o modificar los aprovechamientos que se cobren en un ejercicio fiscal determinado, por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público o por la prestación de servicios en el ejercicio de las funciones de derecho público por los que no se establecen derechos. De acuerdo con la disposición citada, para que una dependencia de la Administración Pública Federal Centralizada pueda cobrar un aprovechamiento, salvo que la misma ley disponga lo contrario, se requiere contar con la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Las autorizaciones para el cobro de los aprovechamientos las emite la dependencia señalada mediante resoluciones de carácter particular.

El ordenamiento legal invocado en el párrafo inmediato anterior determina que para establecer el monto del aprovechamiento, por la prestación de servicios o por el uso o aprovechamiento de bienes, se tomarán en cuenta criterios de eficiencia económica y de saneamiento financiero, de manera que

---

<sup>16</sup> Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Quinta Edición. Porrúa, México, 2006. Página 327.

los conceptos de aprovechamiento que tengan una referencia internacional, dicho monto se fijará considerando el cobro que se efectúe por el uso o aprovechamiento o por la prestación de servicios, de similares características, en países con los que México mantiene vínculos comerciales. Y los que no tengan referencia internacional, los montos se fijarán considerando el costo de los mismos, siempre que se derive de una valuación de dichos costos en los términos de eficiencia económica y de saneamiento financiero.

Como características de los aprovechamientos, se pueden anotar las siguientes:

- a. Son ingresos ordinarios del Estado porque se perciben anualmente para cubrir el gasto público y se especifican en la Ley de Ingresos, ya sea de la Federación.
- b. Se rigen por normas de derecho público, en virtud de que tanto su establecimiento como su recaudación se sustenta en leyes de naturaleza administrativa y fiscal que prevén esta clase de ingresos públicos.
- c. Son ingresos que derivan de la prestación de servicios que se prestan o de bienes del dominio público que se otorgan a los particulares en funciones de Derecho Público, es decir, mediante los aprovechamientos, el Estado se vincula con los particulares en una relación de supra a subordinación, lo que es equivalente a decir que el Estado actúa con carácter de ente soberano.
- d. Son distintos de las contribuciones como los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social o las contribuciones de mejoras; esta característica se encuentra prevista en la propia definición de aprovechamientos contenida en el artículo 3º del Código Fiscal de la Federación.

- e. Cuentan con accesorios legales y forman parte de su naturaleza jurídica, como las multas, los recargos, los gastos de ejecución y la indemnización por cheques no pagados.
- f. No se les aplican los principios de equidad y proporcionalidad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, por razón de que los aprovechamientos no son contribuciones.

## 2.3 LOS ACCESORIOS

Los accesorios de las contribuciones y de los aprovechamientos son las prestaciones de carácter pecuniario, que se originan como consecuencia del incumplimiento o cumplimiento extemporáneo, ya sea espontáneo o a requerimiento de la autoridad.<sup>17</sup> No se ha formulado una definición conceptual del significado de contribuciones accesorias. Según el criterio de algunos tratadistas sobre la materia, la definición que se formule tiene que ser residual y no conceptual, lo que significa que no es posible definir a las contribuciones accesorias utilizando términos genéricos que proporcionen una idea abstracta del concepto que se desea expresar, sino que es necesario llevar a cabo una definición en forma excluyente, es decir, eliminando a los demás tributos que sí son susceptibles de definirse en forma conceptual para expresar residualmente lo que significa el concepto de contribuciones accesorias.<sup>18</sup> En congruencia con lo anterior, el autor en cita propone como definición de las contribuciones accesorias la siguiente:

*Son contribuciones accesorias los recargos, las multas, los honorarios por notificación de créditos, los gastos de ejecución y los demás ingresos tributarios del Estado, no clasificables como impuestos,*

---

<sup>17</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op. Cit. Página 158.

<sup>18</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Décima Séptima Edición. Themis. México, 2003. Página 401.

*aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones especiales o de mejoras.*<sup>19</sup>

En cuanto al derecho positivo, en el Código Fiscal de la Federación se hace una enumeración de los diversos conceptos que integran las contribuciones accesorias. En efecto, en el artículo 2o, último párrafo, del ordenamiento jurídico citado se determina que *los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheques no pagados son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.* Y en el artículo 3º, segundo párrafo, de mencionado ordenamiento se establece que *los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.*

Por nuestra parte, en relación con el concepto de contribuciones accesorias, proponemos la siguiente definición: son contribuciones accesorias los recargos, las multas, los gastos de ejecución, las indemnizaciones por cheques no pagados y las actualizaciones que se causan con motivo de la determinación de créditos fiscales por concepto de obligaciones derivadas de contribuciones o de pago de aprovechamientos. A continuación se hace una breve referencia a cada una de estas figuras.

### **2.3.1 LOS RECARGOS**

Los recargos son las cantidades que se pagan al fisco federal, además del crédito fiscal actualizado, por concepto de indemnización al fisco por no pagar las contribuciones o los aprovechamientos dentro del plazo previsto por la ley, los cuales se calculan aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el período en que no han sido cubiertos, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los

---

<sup>19</sup> Arrijo Vizcaíno. Op. Cit. Página 402.

meses transcurridos en el período de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión. De acuerdo con la normatividad fiscal vigente, los recargos se causan hasta por cinco años. Asimismo, los recargos se causan por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe. Las disposiciones normativas que regulan la aplicación de recargos para indemnizar al fisco por no pagar las contribuciones o aprovechamientos dentro de los plazos legales se encuentran establecidas en el artículo 21, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación que determina:

*Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, (...) deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el período a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.*

### **2.3.2 LAS MULTAS**

Basado en su soberanía, el Estado expide las leyes que han de regir en el país, e impone su obediencia mediante castigos que en materia fiscal reciben el nombre de multas. Sobre este concepto, cabe advertir que en el Código Fiscal de la Federación las denomina sanciones, lo cual parece incorrecto en virtud de que la palabra sanciones tiene una significación genérica y más amplia que la de multas, puesto que dentro de las sanciones, además de las

multas, se ubican los recargos, las indemnizaciones por cheques no pagados y las propias actualizaciones, sólo por mencionar algunas, pero incluye otras figuras que no se refieren a multas. Por lo anterior, estimamos que la denominación de sanciones es inadecuada para designar a las multas. Las multas son las penas o castigos que imponen las autoridades fiscales con motivo de la violación a disposiciones fiscales. Las multas que se aplican con motivo del incumplimiento de las leyes fiscales deben estar consignadas en una ley, de modo contrario no podrían ser aplicadas. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, las facultades de las autoridades fiscales para imponer multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años.

### **2.3.3 LOS GASTOS DE EJECUCIÓN**

Los gastos de ejecución son las erogaciones ordinarias y extraordinarias que realizan las autoridades fiscales, con motivo de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, para obtener en forma coactiva el pago de créditos fiscales no pagados dentro de los plazos previstos por la ley. El artículo 150 del Código Fiscal de la Federación regula los gastos de ejecución, el cual entre otros aspectos, determina que cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias de requerimiento, embargo y remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

### **2.3.4 LAS INDEMNIZACIONES POR CHEQUES NO PAGADOS**

En el artículo 21, séptimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, establece la indemnización que debe pagar el contribuyente a la Federación cuando aquél intenta hacer el pago de una obligación fiscal por medio de un

cheque y éste es devuelto por carecer de alguno de los elementos que las disposiciones normativas prevén que deben cumplir estos documentos para su cobro. A continuación se describe la disposición jurídica de referencia:

*El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. Para tal efecto, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere.*

## **2.4 LAS ACTUALIZACIONES**

La actualización de las contribuciones, de los aprovechamientos y de las multas obedece a la pérdida del valor adquisitivo de la moneda por el simple transcurso del tiempo o con motivo de los cambios de precios en el país. La actualización tiene por objeto señalar en el presente el valor monetario de un derecho o de una obligación que se produjeron en el pasado.

La actualización de los valores en la materia fiscal es indispensable cuando no se ha cubierto oportunamente una contribución o un aprovechamiento, o no se ha hecho una devolución en el tiempo debido. Si no

se realizara la actualización, quien percibe la prestación o contraprestación o la devolución de una cantidad, no recibiría el valor a que tiene derecho.<sup>20</sup>

En relación con la actualización de las contribuciones, de los aprovechamientos y de las cantidades a devolver con cargo al fisco federal, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 17-A, determina:

*El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.*

De acuerdo con lo señalado en líneas anteriores, de la actualización de las contribuciones se pueden destacar los siguientes elementos:

- a. La actualización puede ser sobre el monto de las contribuciones, aprovechamientos, multas o de las devoluciones a cargo del fisco federal.
- b. La actualización se lleva a cabo por el transcurso del tiempo o con motivo de los cambios de precios en el país.
- c. Para obtener el importe de las contribuciones actualizadas se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar.
- d. El factor de actualización se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el

---

<sup>20</sup> Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. *Derecho Financiero*. McGraw Hill. México, 1997. Página 54.

citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.

- e. En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.
- f. Las contribuciones, los aprovechamientos, las multas y las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.
- g. Las cantidades actualizadas conservarán la misma naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización.

## CAPÍTULO 3 LOS DERECHOS

### 3.1 CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LOS DERECHOS

Los derechos, denominados tasas en otros países, son contribuciones establecidas en la ley, que deben cubrir al Estado las personas físicas o morales que reciban los beneficios directos de los servicios públicos que les son prestados o por hacer uso o aprovechar bienes del dominio público, en los casos y condiciones que así lo disponga la legislación respectiva.

Originalmente, en México los derechos sólo se causaban por servicios recibidos de parte del Estado, pero no por el uso de bienes propiedad de la Federación. En efecto, en el artículo 3º del Código Fiscal de 1967 se definió la figura de los derechos como *las contraprestaciones establecidas por el Poder Público, conforme a la ley, en pago de un servicio*. Y no fue sino con el Código Fiscal de la Federación de 1981 cuando el Legislador estableció en ley los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público propiedad de la Federación. En la primera Ley Federal de Derechos, publicada en 1982, ya se incluyeron los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Federación. En la Ley Federal de Derechos que se encuentra vigente, se mantiene la misma clasificación de los derechos: por servicios que presta el Estado en funciones de derecho público y por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público.

De acuerdo con el estudioso del Derecho Administrativo Andrés Serra Rojas, *el servicio público es una actividad técnica, directa o indirecta, de la administración pública activa o autorizada a los particulares, que ha sido creada y controlada para asegurar –de una manera permanente, regular, continua y sin propósitos de lucro-- la satisfacción de una necesidad colectiva de interés general, sujeta a un régimen especial de derecho público*.<sup>1</sup> Por tratarse de servicios que se prestan en funciones de derecho público, el Estado ejerce un monopolio de los servicios públicos. Sin embargo, hay que advertir que no todo servicio público causa un derecho, sino sólo aquellos previstos por

---

<sup>1</sup> Serra Rojas, Andrés. *Derecho Administrativo*. Porrúa. México, 2002. Página 110.

la Ley de la materia. Entre otros, destacan los siguientes: servicios migratorios, de cinematografía, de expedición de pasaportes y documentos de identidad personal, cartas de naturalización, de inscripción de valores en el Registro Nacional de Valores, de expedición de copias certificadas, de servicios aduaneros, de permisos en materia de energía eléctrica y gas natural, de correeduría pública, de servicios fitosanitarios, de autotransporte federal, de derechos de autor, de servicios educativos, de impacto ambiental y de servicios sanitarios, entre otras materias.

Los derechos considerados como una especie de contribuciones, han recibido diversas denominaciones por los tratadistas de los diversos países. Tocante a la denominación de derechos que se ha utilizado en México, hay que decir que esta palabra no es la más afortunada para designar a esta especie de contribuciones, ya que se presta a confusión con la propia disciplina del Derecho o con los derechos subjetivos. En otros países, como en España, Argentina e Italia, se denominan tasas, que también origina inconvenientes, si se toma en cuenta que se puede prestar a confusión, dado que en el idioma inglés, este concepto relaciona su significado con los impuestos llamados *taxes*. En este contexto, el prestigiado jurista argentino Giuliani Fonrouge los denomina tasas y las define del modo siguiente:

*Tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta a los obligados.*<sup>2</sup>

Otro reconocido jurista argentino, Manuel de Juano, que también adopta la denominación de tasa, propone la siguiente definición: *es tasa, pues, el recurso derivado consistente en la suma de dinero que se cobra por el sujeto activo de la obligación tributaria (sea la Nación, las provincias, las comunas o las entidades autárquicas) a las personas que se benefician particularmente por la prestación de un servicio público divisible, coactivo o libre, por el reconocimiento de una ventaja diferencial basada en la concesión de un*

---

<sup>2</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen I. Cuarta Edición. Depalma. Buenos Aires, 1987. Página 319.

*beneficio o por el uso del dominio público a través de un medio especial. La tasa se fija teniendo principalmente en cuenta el costo del servicio o el valor o importancia de la ventaja acordada, ya que su recaudación ha de afectarse principalmente a cubrir éstos últimos.*<sup>3</sup>

Por su parte, el jurista italiano Giannini también se refiere a los derechos como la tasa y define este concepto del modo siguiente:

*La tasa es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida en que ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado.*<sup>4</sup>

De las tres definiciones anotadas en los párrafos anteriores, la que a nuestro juicio parece la más completa es la sugerida por Manuel de Juano, ya que en su concepto se pueden identificar todos los elementos que distinguen a los derechos o tasas y que son los siguientes: a) un sujeto activo que es el Estado, b) un sujeto pasivo que puede ser una persona física o moral, c) la prestación pecuniaria impuesta por el Estado en su carácter de soberano, d) establecida en Ley y exigida a las personas físicas y morales que obtienen un beneficio por la prestación de un servicio público o por la ventaja que obtienen por hacer uso de un bien del Estado, y e) que la tasa debe ser idéntica al costo del servicio o al valor del beneficio obtenido.

En México se ha adoptado la denominación de derechos aun con las limitantes que esta palabra encierra para efectos de su concepción e interpretación. El jurista mexicano Margáin Manautou define los derechos como *la prestación señalada por la ley exigida por la administración activa, en pago de servicios administrativos o por la explotación de bienes sobre los cuales el*

---

<sup>3</sup> Juano, Manuel de. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Tomo II. El Sistema Tributario y los Tributos en Particular. Segunda Edición Revisada, Ampliada y Actualizada. Molachino. Rosario, Argentina, 1971. Página 646.

<sup>4</sup> Giannini, A. D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Volumen 1. Traducción y Estudio Preliminar por Fernando Sáinz de Bujanda. Derecho Financiero. Madrid, 1957. Página 50.

*Estado ejerce un poder de monopolio.*<sup>5</sup> Fue en el año de 1982 cuando se publicó por primera vez la Ley Federal de Derechos. Este ordenamiento vino a sustituir a un sinnúmero de decretos y disposiciones de distintas fechas y desde su origen, clasificó los derechos en dos grupos: los derechos por la prestación de servicios públicos y los derechos por el uso y aprovechamiento de bienes del dominio público.

La definición que ha establecido el Legislador es la prevista en el artículo 2º, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación vigente que determina lo siguiente:

*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 éste 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.*

A nuestro parecer, esta definición presenta diversos inconvenientes, entre los que se pueden señalar los siguientes:

- A. No hace referencia alguna a que el sujeto pasivo puede ser una persona física o moral que resulta beneficiada por el servicio prestado o por el uso o aprovechamiento de un bien del dominio público.
- B. Hace una excepción innecesaria cuando señala que 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 Ley. Es innecesaria porque, tratándose de

---

<sup>5</sup> Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Décima Segunda Edición Actualizada. Porrúa. México, 1996. Página 109.

organismos públicos descentralizados, la gran mayoría de servicios que prestan esas entidades no se prestan en funciones de derecho público y los pocos que se realizan en funciones de derecho público, no se encuentran previstos en la Ley Federal de Derechos y, al no encontrarse en este ordenamiento, no son derechos. En cuanto a los órganos administrativos desconcentrados, la aclaración también resulta innecesaria porque los servicios que prestan en funciones de derecho público esos órganos se pueden clasificar en dos grupos: a) aquellos por cuya prestación se cobra un derecho y, por tanto, se encuentra previsto en la Ley de la materia y b) aquellos por cuya prestación no se cobra un derecho y, por tanto, no se encuentran previstos en la Ley Federal de Derechos; y resulta por demás obvio aclarar que si no están en este ordenamiento jurídico, no constituyen derechos. Como ejemplos de servicios que son prestados por órganos desconcentrados en funciones de derecho público pero que no son derechos por no estar en la Ley, se pueden mencionar los siguientes: los servicios de asistencia al contribuyente que ofrece el Servicio de Administración Tributaria; y los servicios por emisión de permisos y autorizaciones que presta la Secretaría de Gobernación en materia de juegos y sorteos, entre otros.

- C. Resulta vacuo el señalamiento de que también son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado, ya que esta hipótesis jurídica no se ha actualizado, puesto que en lo que llevan de historia los derechos en México, no se ha dado el caso de que un organismo descentralizado haya tenido o tenga que pagar contribuciones por prestar servicios que son exclusivos del Estado.
- D. No parece suficientemente clara la expresión que señala que los derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, en la medida que no se precisa que las contribuciones se causan porque los particulares solicitan servicios del Estado o porque a petición de los particulares se les otorga en

concesión o simplemente hacen uso o aprovechamiento de un bien del dominio público de la Nación.

Por nuestra parte, proponemos la siguiente definición de derechos, que en nuestro concepto contiene todos los elementos jurídicos que caracterizan a esta contribución:

Derechos son las aportaciones en dinero establecidas en Ley que se exigen a los particulares personas físicas o morales por los beneficios que obtienen de los servicios públicos que a solicitud de éstos, les presta el Estado o por el uso o aprovechamiento que hacen de un bien del dominio público de la Nación, y que guardan relación con el costo de los servicios recibidos o con el valor económico del uso o aprovechamiento del bien.

En cuanto a la naturaleza jurídica de los derechos, hay que señalar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, los derechos constituyen contribuciones, ya que éstas se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Respecto del fundamento de los derechos, el Estado ha justificado la imposición del pago de los derechos señalando que constituyen el equivalente al costo de los servicios prestados por él en forma particular en beneficio de un usuario específico y dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es de la misma intensidad que en tratándose de los servicios públicos generales, por esa razón el usuario debe soportar el pago del costo del servicio que presta el Estado en su carácter de autoridad.

### **3.2 ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LOS DERECHOS**

Se pueden distinguir cuatro elementos constitutivos de los derechos: sujeto, objeto, base y tasa o tarifa del derecho. A continuación se explica cada uno de ellos.

a) Sujeto. En cuanto al sujeto, se distinguen dos tipos de sujetos: el sujeto activo y el pasivo. El primero es el acreedor de la obligación contributiva, y que en el caso de los derechos contenidos en la Ley Federal de Derechos, es la Federación a través de las dependencias del Ejecutivo Federal que son las que prestan los servicios o las que administran los bienes cuyo uso o aprovechamiento causa el derecho. El sujeto pasivo es la persona física o moral que es beneficiaria de los servicios públicos o que hacen el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación. Al respecto, se advierte que como sujeto pasivo puede encontrarse a un organismo descentralizado, como son los casos de Caminos y Puentes Federales de Ingresos (CAPUFE) y Aeropuertos y Servicios Auxiliares (ASA), el primero está obligado al pago de derechos por el uso de carreteras y puentes federales y el segundo tiene una obligación análoga por el uso de aeropuertos federales, como el de la ciudad de México. También destaca el caso de PEMEX que en carácter de contribuyente, está obligado a pagar derechos ordinarios sobre hidrocarburos, derechos para el fondo de investigación científica y tecnológica en materia de energía, derecho para la fiscalización petrolera y derecho extraordinario sobre exportación de petróleo crudo, entre otros.

b) Objeto. El objeto de los derechos se relaciona con los servicios públicos previstos en el Título I de la Ley Federal de Derechos que son prestados por las dependencias del Ejecutivo Federal y por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación que están previstos en los derechos del Título II de la Ley Federal de Derechos.

c) Base. En cuanto a la base de los derechos este elemento también depende del tipo de derecho. Para el caso de los derechos a que se refiere el Título I de la Ley Federal de Derechos, la base está constituida por el costo del servicio en que incurre la dependencia o el órgano desconcentrado que presta los servicios por los que se cobra el derecho. En el caso de los derechos del

Título II, es decir, los derechos que se causan por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, la base está constituida por el valor económico que representa para el Estado mantener, proteger, conservar o aprovechar esos bienes del dominio público de la Nación o por el beneficio económico o la ventaja que obtiene el contribuyente por el uso o aprovechamiento del bien público que obtiene en concesión.

d) Tasa o tarifa. Es la cantidad o el tanto por ciento que las personas físicas o morales que adquieren la categoría de sujetos pasivos deben pagar a la Federación. En general, la mayoría de los derechos que se establecen en la Ley Federal de Derechos, la tasa se expresa en una cantidad medida en pesos y fracciones de peso y sólo en unos cuantos casos, la tasa se expresa en unidades al millar, como por ejemplo el derecho que pagan los contratistas con quienes se celebren contratos de obra pública por el servicio de vigilancia, inspección y control que las leyes de la materia encomiendan a la Secretaría de la Función Pública. Otros derechos cuya tasa se expresa en unidades al millar es el derecho de trámite aduanero y los de inspección y vigilancia a entidades financieras que cobra la Comisión Nacional Bancaria y de Valores a las instituciones financieras. También hay derechos para los cuales se establecen tarifas o tablas que determinan el importe del derecho, dependiendo de algún aspecto que se toma como base para el cálculo del derecho. Con esta característica se pueden mencionar como ejemplos, los siguientes: el derecho a la navegación marítima establecido en el artículo 165 de la Ley de la materia, para el cual se establece una tabla que muestra el importe a pagar en función del arqueado bruto de las embarcaciones, medido en toneladas, en donde el importe del derecho es progresivo en la medida que va aumentando el peso de las embarcaciones; otro ejemplo es el previsto en el artículo 232-C del ordenamiento citado, relativo al derecho por el uso, goce o aprovechamiento de las playas, la zona federal marítimo terrestre, y los terrenos ganados al mar o a cualquier otro depósito de aguas marítimas, en el que se establece el derecho a pagar en función del uso que el concesionario le dé al predio federal y de la extensión del predio concesionado, así como de la zona geográfica en que se encuentre dicho predio.

### 3.3 CARACTERÍSTICAS DE LOS DERECHOS

De acuerdo con la definición de derechos que propusimos en la sección 3.1 de la presente investigación, se pueden establecer como características de los derechos, las siguientes:

- A. Son contribuciones porque son establecidos por el Estado en ejercicio de su poder tributario. Al ser contribuciones, los derechos deben cumplir los criterios jurídicos previstos en el artículo 31 constitucional, en cuanto que su pago es obligatorio para aquellos que verifican la situación de hecho prevista por la ley, deben cumplir los principios de equidad y proporcionalidad, deben estar contenidos en una ley y su finalidad es para financiar el gasto público.
- B. Se causan por los beneficios que reciben las personas físicas o morales por la prestación de un servicio público o por el uso o aprovechamiento de algún bien del dominio público de la Federación. El servicio debe ser prestado a petición del usuario y tiene el carácter de ser particular divisible, en la medida en que el beneficiario del servicio es una persona totalmente identificada e individualizada.
- C. El servicio por cuya prestación se causa el derecho es prestado por un órgano del Estado, generalmente por una dependencia de la Administración Pública Federal. En el caso de los derechos que se causan por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, quien otorga la concesión del bien o quien autoriza el uso de los bienes es aquella dependencia de la Administración Pública Federal que tiene bajo su responsabilidad la administración de dicho bien. Por ejemplo, la Secretaría de Comunicaciones Transportes es responsable de administrar las carreteras, los puentes, los puertos y los aeropuertos; en tanto que la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales es la responsable de administrar las playas, las aguas nacionales, la zona federal marítimo

terrestre, las áreas naturales protegidas y los terrenos ganados al mar, entre otros bienes.

- D. El cobro debe fundarse en una ley. Esta característica guarda relación con la garantía de legalidad tributaria previsto en el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que determina que la obligación de contribuir a los gastos públicos deberá realizarse en la forma en que lo dispongan las leyes.
  
- E. El pago del derecho es obligatorio. La obligación deriva de la disposición constitucional antes citada. Esta obligación nace en el momento en que el contribuyente causa el derecho, es decir al recibir un servicio del Estado por el que está previsto el cobro de un derecho o por hacer uso de un bien del dominio público de la Nación. En todo caso, si un contribuyente no desea realizar pago alguno de derecho, debe proceder en consecuencia a no causar el derecho, ya que al no causar el derecho, no se tiene obligación alguna de realizar el pago de una contribución de esta naturaleza.
  
- F. El monto del derecho se determina en relación con el costo total del servicio, condición que se encuentre prevista en el artículo 1º, segundo párrafo de la Ley Federal de Derechos, según el cual los derechos por la prestación de servicios que establece esa Ley deberán estar relacionados con el costo total del servicio, incluso el financiero, salvo en el caso de que dichos cobros tengan un carácter racionalizador del servicio.

### **3.4 SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE IMPUESTOS Y DERECHOS**

Tanto los impuestos como los derechos tienen naturaleza jurídica de contribuciones, pero unos y otros tienen características que los hacen diferentes, por lo que el pago de derechos por sí mismo no implica una doble tributación, en la medida que se trata de dos figuras de naturaleza jurídica

diferente. A continuación se describen tanto las semejanzas como las diferencias entre estas dos especies de contribuciones.

## **SEMEJANZAS**

- A. Al igual que el impuesto, los derechos constituyen una aportación pecuniaria a cargo del contribuyente para financiar el gasto público de la Federación, los Estados o los municipios.
- B. Tanto en los impuestos como en los derechos se encuentra presente la coerción o coacción para su cobro, lo cual permite que la percepción de los derechos opere sobre los individuos por la vía de apremio.
- C. Tanto los derechos como los impuestos no pueden tener vigencia sin una ley que decida su creación.
- D. Tanto los derechos como los impuestos se fijan unilateralmente por el Estado sin el consentimiento expreso o tácito del contribuyente.

## **DIFERENCIAS**

- A. El impuesto se origina de un acto del poder tributario del Estado, por lo que constituye una imposición que da origen a una relación unilateral entre el fisco y el causante, mientras que los derechos derivan esencialmente de un acto de voluntad del particular, que solicita del Estado la prestación de un servicio público.
- B. Mientras los impuestos implican una prestación, que consiste en una obligación de dar, los derechos constituyen una contraprestación u obligación recíproca.

- C. Los derechos se pagan por concepto de la prestación de un servicio concreto, mientras que el impuesto no presente esta condición.
- D. El monto de los impuestos se fija sobre una parte proporcional del ingreso del contribuyente como resultado de la realización de determinadas actividades económicas, en tanto que los montos de los derechos se determinan en función del costo del servicio público o del valor económico del goce o aprovechamiento que el particular hace de un bien del dominio público que recibe en concesión.
- E. En los derechos no se produce el fenómeno de la traslación o el de repercusión que son propios del impuesto.
- F. Mientras los impuestos se causan debido a que el sujeto pasivo, al realizar determinadas actividades económicas, se coloca en la hipótesis o supuesto normativo previsto por la ley, los derechos se causan por un acto de voluntad del sujeto pasivo que solicita del Estado la prestación de un servicio.
- G. El fundamento único del impuesto consiste en la sujeción del contribuyente al poder financiero del ente público, en tanto que el presupuesto necesario del derecho consiste en el hecho de que se haya producido o debe producirse la realización de un servicio público que interesa personalmente al obligado.

La Ley Federal de Derechos se integra de dos Títulos: el Título I se dedica a los derechos por la prestación de servicios públicos y el Título II a los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público. Respecto de este señalamiento, la propia Ley Federal de Derechos en su artículo 1º establece lo siguiente:

*Los derechos que establece esta Ley, se pagarán por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en funciones de derecho*

*público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados y en éste último caso, cuando se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en esta Ley. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.*

En los siguientes dos apartados de la presente investigación se describen en forma somera cada una de estas dos clases de derechos.

### **3.5 DERECHOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS**

Son muy diversas las materias a que se refieren los derechos por la prestación de servicios públicos que se encuentran previstos en el Título I de la Ley de la materia. Estos derechos se han ordenado en función de los temas que atiende cada una de las dependencias del Ejecutivo Federal. Sólo por mencionar algunos, se citan los derechos por servicios migratorios, por publicaciones en el Diario Oficial de la Federación, por servicios de cinematografía, televisión y radio, por servicios insulares que administra la Secretaría de Gobernación; los derechos por expedición de pasaportes y expedición de cartas de naturalización de la Secretaría de Relaciones Exteriores; los servicios de inspección y vigilancia a entidades financieras que presta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, entre el que se encuentra el precepto jurídico al que se dedica este trabajo de investigación.

Otros derechos que se cobran por la prestación de servicios públicos son los de correduría pública, por concesiones mineras y por servicios de certificación de firma electrónica en actos de comercio, que administra la Secretaría de Economía; los servicios en materia de sanidad fitopecuaria y por

certificación de variedades vegetales que ofrece la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación; los servicios de telecomunicaciones, de permisos y autorizaciones relacionadas con servicios de televisión por cable y redes públicas de telecomunicaciones, de autotransporte y de servicios a la navegación en el espacio aéreo mexicano que ofrece la Secretaría de Comunicaciones y Transportes.

Finalmente, dentro del grupo de derechos por la prestación de servicios públicos, destacan los derechos de autor, de registro y ejercicio profesional y los servicios de educación que ofrece la Secretaría de Educación Pública; así como los permisos de pesca, servicios en materia hidráulica, servicios por impacto ambiental, servicios forestales y de prevención y control de la contaminación que se ofrecen a través de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales. También se cobran derechos por concepto de servicios que prestan las Secretarías de Salud, de la Función Pública, de la Defensa Nacional y de Turismo.

La característica que tienen de común los derechos por la prestación de servicios públicos es que constituyen trámites o gestiones administrativas que realizan los particulares y que solicitan a los diferentes órganos del Estado, según la materia que tengan por encargo por parte de un Poder del Estado, principalmente el Poder Ejecutivo en su carácter de ente encargado de la administración pública federal.

Para la determinación de los derechos por la prestación de servicios públicos, la propia Ley Federal de Derechos previene en su artículo 1º, segundo párrafo, lo siguiente:

*Los derechos por la prestación de servicios públicos que establece esta Ley deberán estar relacionados con el costo total del servicio, incluso el financiero, salvo en el caso de que dichos cobros tengan un carácter racionalizador del servicio.*

### **3.6 DERECHOS POR USO DE BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO DE LA NACIÓN**

Los derechos por uso de bienes del dominio público de la Nación se causan por el goce, disfrute o aprovechamiento que hacen los particulares de los bienes del dominio público de la Nación.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 6º de la Ley General de Bienes Nacionales, los bienes sujetos al régimen de dominio público de la Federación son los señalados en los artículos 27, 42 y 132 de la Constitución de la República, como los minerales, las salinas, las aguas de los mares territoriales, las aguas de los ríos y lagos, los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes y los bienes inmuebles destinados por el Gobierno Federal para el servicio público. También son bienes del dominio público de la Nación, los bienes de uso común, a que se refiere el artículo 7º de la Ley General de Bienes Nacionales, como el espacio aéreo, las playas, la zona federal marítimo terrestre, los puertos, diques y muelles, los cauces de las corrientes y los vasos de los lagos y lagunas, las riberas y las presas, las carreteras, puentes y vías férreas, y los inmuebles considerados como monumentos arqueológicos, entre otros. Por el uso y aprovechamiento de estos bienes es procedente el cobro de derechos.

En el Título II de la Ley Federal de Derechos se establecen los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación. Aunque son muy diversos los tipos de bienes del dominio público que prevé la Constitución Federal y la Ley General de Bienes Nacionales, el derecho positivo, específicamente la Ley de la materia contempla sólo unos cuantos bienes de propiedad federal por cuyo uso o aprovechamiento se establecen derechos. Entre otros bienes, destacan los siguientes: los bosques y las áreas naturales protegidas, los recursos naturales pesqueros, los puertos y muelles, las salinas, las carreteras y puentes, los aeropuertos, las aguas nacionales, los inmuebles federales, los recursos naturales relacionados con la vida silvestre, la minería y los hidrocarburos.

A diferencia de los derechos por la prestación de servicios públicos cuyo monto se determina por el costo que representa para el Estado la prestación del servicio, los montos de los derechos por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación se determinan con base no sólo en los costos, sino en los beneficios recibidos por quienes usan o aprovechan esos bienes, en las posibilidades económicas que representan el uso de esos bienes y hasta por razones de carácter extrafiscal, como en el caso del uso de las aguas nacionales que se pueden tomar en cuenta factores como el agotamiento de las fuentes, la alteración de las capas freáticas, los cambios climáticos, el uso irresponsable y exagerado de los usuarios y los gastos en que incurre el Estado para descubrir, captar y allegar más agua. Este ha sido el criterio del Máximo Tribunal Federal. Como apoyo de lo anterior, se cita la siguiente tesis jurisprudencial.

*DERECHOS POR SERVICIO DE AGUA POTABLE. PARA EXAMINAR SI CUMPLEN CON LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, DEBE ATENDERSE AL OBJETO REAL DEL SERVICIO PRESTADO POR LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA CONSIDERANDO SU COSTO Y OTROS ELEMENTOS QUE INCIDEN EN SU CONTINUIDAD.*

*La Suprema Corte ha sustentado en diversas tesis jurisprudenciales que las leyes que establecen contribuciones, en su especie derechos por servicios, fijando una tarifa o una cuota aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos ajenos al costo del servicio público prestado, violan los principios de proporcionalidad y equidad, ya que ello da lugar a que por un mismo servicio se contribuya en un monto diverso. Por otro lado, tratándose de los derechos por el servicio de agua potable, ha tomado en consideración, para juzgar sobre los citados principios constitucionales, no la simple correlación entre el costo del servicio y el monto de la cuota, sino también los beneficios recibidos por los usuarios, las posibilidades económicas de éstos y otras razones de tipo extrafiscal. Del examen de ambos criterios, se concluye que este Alto Tribunal ha sentado criterios distintos para derechos por servicios*

*de naturaleza diversa, atendiendo al objeto real del servicio prestado por el ente público, que trasciende tanto a su costo como a otros elementos que inciden en la continuidad y permanencia de su prestación. Ello porque tratándose de derechos causados por servicios el objeto real de la actividad pública se traduce, generalmente, en la realización de actividades que exigen de la administración un esfuerzo uniforme, a través del cual puede satisfacer todas las necesidades que se presenten, sin un aumento apreciable del costo del servicio, mientras que la prestación del diverso de agua potable requiere de una compleja conjunción de actos materiales de alto costo a fin de lograr la captación, conducción, saneamiento y distribución del agua que, además, no está ilimitadamente a disposición de la administración pública, pues el agotamiento de las fuentes, la alteración de las capas freáticas, los cambios climáticos y el gasto exagerado, abusivo o irresponsable de los usuarios, repercuten en la prestación del servicio, porque ante la escasez del líquido, es necesario renovar los gastos para descubrir, captar y allegar más agua, todo lo cual justifica, cuando son razonables, cuotas diferentes y tarifas progresivas.<sup>6</sup>*

### **3.7 DETERMINACIÓN DE MONTOS DE LOS DERECHOS POR SERVICIOS PÚBLICOS CONFORME A LA LEGISLACIÓN FISCAL Y CONFORME A LOS CRITERIOS DEL MÁXIMO TRIBUNAL DE LA FEDERACIÓN**

Tratándose de los derechos del Título I de la Ley Federal de Derechos, que se refieren a derechos que se causan por la prestación de servicios públicos, las disposiciones fiscales vigentes, específicamente la propia Ley Federal de Derechos en su artículo 1º, segundo párrafo, determina que *Los derechos por la prestación de servicios que establece esta Ley deberán estar*

---

<sup>6</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. VII, Enero de 1998. Tesis: P./J. 4/98. No. Registro: 196,936. Página: 5.

*relacionados con el costo total del servicio, incluso el financiero, salvo en el caso de que dichos cobros tengan un carácter racionalizador del servicio.*

Tomando en cuenta que la causación del derecho es la prestación del servicio por parte del Estado a través de sus diversos órganos, resulta razonable que el monto del derecho deba guardar una relación directa con el costo que representa la prestación de dicho servicio para el órgano estatal. Dicho en otras palabras, si el beneficiario de un servicio público obtiene una ventaja económica por ser el destinatario del servicio, resulta razonable que el beneficiario de dicho servicio pague al Estado una contribución relacionada con el costo del servicio recibido.

En este sentido, el Máximo Tribunal de la Federación fundamenta los principios de la equidad y proporcionalidad que deben distinguir a los derechos considerados como una especie de contribuciones en el costo del servicio por cuya prestación se causa y cobra el derecho. De esta manera, para que los derechos por la prestación de servicios públicos cumplan los principios de equidad y proporcionalidad, establecidos en el artículo 31 constitucional, fracción IV, es necesario que se otorgue el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio y que exista un razonable equilibrio entre el importe del derecho y la prestación del servicio, es decir, entre el importe del derecho y el costo del servicio.

De conformidad con las premisas anteriores, un derecho cuya aplicación tenga como efecto dar un trato fiscal diferente a quienes reciben un mismo servicio será contrario al principio de equidad. Y, en forma correspondiente, un derecho cuyo monto o importe no guarde equilibrio o relación con el costo del servicio, sino que se determine conforme a otros criterios económicos diferentes violaría el principio de proporcionalidad de las contribuciones y será por ello contrario al espíritu de la Constitución Federal.

En materia de derechos, la relación existente entre el monto o importe del derecho y el costo del servicio en que incurre el órgano del Estado al prestar dicho servicio es un elemento fundamental en la medida que constituye

la forma para determinar si un derecho cumple las garantías de equidad y de proporcionalidad. Como se ha señalado en el primer capítulo de esta investigación, el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se orienta en el sentido de que la garantía de proporcionalidad en los derechos se verifica si, y sólo si, los montos de los derechos se determinan tomando en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio.

En forma análoga, la relación que debe guardarse entre el importe del derecho y el costo del servicio se toma como base para constatar si un determinado derecho cumple el principio de equidad de las contribuciones, en la medida en que las cuotas de los derechos deberán ser fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos, puesto que al recibir servicios análogos, implica que el costo de dichos servicios es equivalente. Bajo este contexto, dos usuarios de servicios públicos para que reciban un trato equitativo por parte del Estado deberán pagar un mismo importe de derecho si son beneficiarios de servicios análogos.

Así pues, tratándose de derechos por servicios que presta el Estado, la relación entre el costo del servicio y la cuota del derecho tiene tal importancia que de dicha relación depende que un precepto jurídico que establece un derecho por servicios públicos cumpla o no las garantías de proporcionalidad y equidad de las contribuciones. En relación con la anterior afirmación, se cita la siguiente tesis de jurisprudencia:

*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 la 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 3o. 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 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.<sup>7</sup>*

El capítulo siguiente se dedicará a realizar un análisis detallado de las razones jurídicas por las cuales el precepto jurídico que se refiere a los derechos por la inspección y vigilancia a las entidades financieras, que se encuentra previsto en el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos, viola las garantías de proporcionalidad y de equidad tributarias contenidas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

---

<sup>7</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. VII, Enero de 1998. Tesis de Jurisprudencia No. P./J. 3/98. Página 54.

## **CAPÍTULO 4 INCONSTITUCIONALIDAD DEL PRECEPTO JURÍDICO RELATIVO A LOS DERECHOS CAUSADOS POR LA INSPECCIÓN Y VIGILANCIA A ENTIDADES FINANCIERAS**

### **4.1 LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS DERECHOS**

Como consecuencia de que los derechos son una especie de contribución y de que el monto de los mismos debe estar relacionado con el costo del servicio, los derechos deben cumplir los criterios de equidad y proporcionalidad. Esta condición se encuentra prevista para las contribuciones en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, dado que los derechos son una especie de contribución, necesariamente deben cumplir estos requisitos. De manera sintética, en el concepto del Máximo Tribunal de la Federación, que los derechos verifiquen el criterio de proporcionalidad significa que las cuotas de los derechos deben ser determinadas de acuerdo con el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio público o el uso que se haga del bien del dominio público por el que se cobra el derecho y, que cumplan el criterio de equidad, significa que las cuotas de derechos sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.

En la sección 1.5.3 de la presente investigación se desarrolló el tema de las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias previstas en la Constitución Federal, haciendo referencia expresa a los impuestos directos e indirectos y a los derechos. En referencia a los derechos, se dejó asentado que la garantía de proporcionalidad debe entenderse en forma muy diferente a los impuestos tanto directos como indirectos. Específicamente, en los derechos la proporcionalidad consiste en que los montos de estas contribuciones se determinen en relación con el costo que representa para el Estado la prestación del servicio por el que se cobra el derecho. Bajo esta perspectiva, aquel derecho que se encuentre determinado por aspectos diferentes del costo

que para el Estado tiene la ejecución del servicio, será un derecho que no observa la garantía de proporcionalidad tributaria y, por tanto, será inconstitucional, en cuanto que incumple una garantía tributaria establecida por la Norma Suprema.

Sobre este tema es preciso dejar claro que cuando se afirma en esta investigación que los montos de los derechos deben estar relacionados con el costo del servicio público no significa que los importes de contribuciones en las modalidades de derechos deban ser estrictamente idénticos al costo del servicio cuya prestación causa el derecho, sino que deben fijarse en relación con el costo, es decir, deben guardar proporcionalidad con el costo del servicio. Confirma lo anterior, la tesis de jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que fue resultado de cinco resoluciones en el mismo sentido asociadas a amparos en revisión y ninguna en contrario. A continuación se cita el texto de la citada jurisprudencia:

*VIDEOGRAMAS, DERECHOS POR LA AUTORIZACIÓN DE SU REPRODUCCIÓN. EL ARTÍCULO 19-E, FRACCIÓN VI, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, EN CUANTO AL COBRO QUE PREVIENE, ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.*

*Conforme a la tesis de jurisprudencia del Pleno 9/88, el monto de los derechos que como contribuciones establece la ley por recibir servicios que presta el Estado, no necesariamente debe corresponder con exactitud matemática al costo del servicio, pero sí debe fijarse en relación con dicho costo. ...<sup>1</sup>*

En forma análoga, de acuerdo con el criterio del Máximo Tribunal Federal, la garantía tributaria de equidad consiste en la igualdad jurídica ante la ley tributaria que los sujetos pasivos de un mismo tributo deben recibir un tratamiento idéntico, lo cual significa que los sujetos pasivos que se hallen dentro de una misma situación establecida por la ley, tengan la obligación de

---

<sup>1</sup> Semanario Judicial de la Federación. Tesis de Jurisprudencia P./J.11/97 en Materia Administrativa emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Novena Época. V, Febrero de 1997. Página 111.

sufragar un mismo tributo, en tanto que los que se encuentren en situación diferente no se les atribuya la misma obligación tributaria. Dicho en otras palabras, las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación jurídica y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa. Interpretando lo anterior en el contexto de los derechos significa que los beneficiarios de servicios públicos análogos deben tener la obligación de pagar derechos por importes similares y, en forma correspondiente, los que reciben servicios diferentes en cuanto al costo deberán pagar derechos por importes diferentes; por lo que al establecer cargas de derechos significativamente diferentes en cantidad a sujetos pasivos que son beneficiarios de servicios públicos similares, se estará incumpliendo la garantía tributaria de equidad y, por tanto un derecho con esta característica será inconstitucional por ser contrario al espíritu de la Constitución Federal.

#### **4.2 DETERMINACIÓN DEL DERECHO DE INSPECCIÓN Y VIGILANCIA A ENTIDADES FINANCIERAS, DE ACUERDO CON LA LEY FEDERAL DE DERECHOS.**

El artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos determina que *Las entidades o sujetos a que se refiere este artículo incluyendo las filiales de entidades financieras del exterior de cualquier tipo, pagarán por los servicios de inspección y vigilancia que presta la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, las siguientes cuotas:*

En lo que resta del artículo citado del ordenamiento jurídico invocado se detallan las diferentes formas en que se calculan o determinan los importes del derecho por servicios de inspección y vigilancia para 19 tipos de entidades financieras, que son las siguientes: almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, bancos de desarrollo, bancos comerciales, casas de bolsa, casas de cambio, empresas de factoraje financiero, inmobiliarias, organismos de integración, sociedades de ahorro y préstamo, sociedades de inversión, sociedades financieras de objeto limitado, uniones de crédito, financiera rural, fondos y fideicomisos públicos, Instituto Nacional para el

Consumo de los Trabajadores, Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, sociedades financieras de objeto múltiple reguladas y sociedades controladoras de grupos financieros.

No obstante que el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos se encuentra dentro del Título I en el que se agrupan los derechos por la prestación de servicios y que de acuerdo con lo previsto en el artículo 1º, segundo párrafo, de este ordenamiento jurídico, *los derechos por la prestación de servicios que establece esta Ley deberán estar relacionados con el costo total del servicio, incluso el financiero, salvo en el caso de que dichos cobros tengan un carácter racionalizador del servicio*, el precepto jurídico contenido en el artículo citado establece una fórmula de cálculo diferente para cada una de las 19 entidades financieras, en donde se aprecia que el importe del derecho que se carga como una contribución a las entidades financieras no se determina en relación con el costo del servicio, sino en función de otros aspectos económicos que en nada se relacionan con el costo del servicio de inspección y vigilancia.

En la tabla que se despliega a partir de la página siguiente se describe la forma en que se determinan los importes de los derechos que causan las entidades financieras por recibir servicios de inspección y vigilancia:

**FORMA DE CÁLCULO DEL DERECHO POR INSPECCIÓN Y VIGILANCIA  
A ENTIDADES FINANCIERAS**

ENTIDAD FINANCIERA	FÓRMULA PARA DETERMINAR EL DERECHO *
1. Almacenes generales de depósito	a) 0.135636 por el valor de los certificados de depósito. b) 1.350500 al millar por el valor de sus otras cuentas por cobrar menos estimaciones por

	irrecuperabilidad. La cuota en ningún caso podrá ser inferior a \$250,000.00.
2. Arrendadoras financieras	a) 0.519993 al millar por el valor total de su pasivo. b) 7.034000 al millar por el valor de cartera de arrendamiento vencida. La cuota en ningún caso podrá ser inferior a \$250,000.00.
3. Bancos de desarrollo	a) 0.275887 al millar por el valor total de los pasivos. b) 0.021500 al millar por el valor de sus activos sujetos a riesgo totales. La cuota en ningún caso podrá ser inferior a \$5,000,000.00.
4. Banca múltiple	a) 0.128561 al millar por el valor total de los pasivos. b) 0.007110 al millar por el valor de sus activos sujetos a riesgo totales. La cuota en ningún caso podrá ser inferior a \$3,000,000.00.
5. Casas de bolsa	a) 5.687900 al millar por el valor total de su capital global. b) 4.945800 al millar por el producto de su índice de capitalización multiplicado por el requerimiento de capital. c) 0.587300 al millar por el producto del recíproco del indicador de liquidez multiplicado por el pasivo total. La cuota en ningún caso podrá ser inferior a \$1,600,000.00.
6. Casas de cambio	a) 4.000000 por el valor total de su capital contable. b) 18.750000 al millar por el importe que resulte de capital contable menos las disponibilidades netas. La cuota en ningún caso podrá ser inferior a \$400,000.00.

\*/ En cada una de estas fórmulas, en el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos se establece que el derecho se integrará por la suma de las cuotas anotadas en cada uno de los incisos y en algunos casos se establece un mínimo por debajo del cual no se puede ubicar el importe del derecho a pagar por la entidad financiera.

ENTIDAD FINANCIERA	FÓRMULA PARA DETERMINAR EL DERECHO *
7. Empresas de factoraje financiero	a) 0.925400 al millar por el valor total de su pasivo. b) 8.363500 al millar por el valor de su cartera de factoraje vencida. c) 0.138800 al millar por el valor de su cartera de factoraje menos las estimaciones preventivas para riesgos crediticios.

	La cuota en ningún caso podrá ser inferior a \$250,000.00.
8. Inmobiliarias	a) 0.432864 al millar por el valor de su capital contable. La cuota en ningún caso podrá ser inferior a \$57,705.54.
9. Organismos de integración	a) 0.077640 por el valor total de sus pasivos. b) 0.068441 por el valor de su cartera de crédito vencida. c) 0.003557 al millar por el valor de su cartera de crédito total menos las reservas preventivas. La cuota en ningún caso podrá ser inferior a \$200,000.00.
10. Sociedades de ahorro y préstamo	a) 0.245430 al millar por el valor total de sus pasivos. b) 0.171500 al millar por el valor de su cartera de crédito vencida. c) 0.008060 al millar por el valor total de su cartera de crédito menos las estimaciones preventivas para riesgos crediticios. La cuota en ningún caso podrá ser inferior a \$80,000.00.
11. Sociedades de inversión	a) 0.300000 al millar por el valor de los primeros \$2,000,000,000.00 y 0.150000 al millar por el valor restante del total de acciones representativas de su capital social en circulación. La cuota en ningún caso podrá ser inferior a \$900,000.00.
12. Sociedades financieras de objeto limitado	a) 0.152310 al millar por el valor total de sus pasivos. b) 0.149700 al 162632 al millar por el valor total de su cartera vencida. c) 0.003890 al millar por el valor total de su cartera de crédito menos las estimaciones preventivas para riesgos crediticios. La cuota en ningún caso podrá ser inferior a \$500,000.00.

\*/ En cada una de estas fórmulas, en el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos se establece que el derecho se integrará por la suma de las cuotas anotadas en cada uno de los incisos y en algunos casos se establece un mínimo por debajo del cual no se puede ubicar el importe del derecho a pagar por la entidad financiera.

ENTIDAD FINANCIERA	FÓRMULA PARA DETERMINAR EL DERECHO *
13. Uniones de crédito	a) 0.393000 al millar por el valor total de sus pasivos. b) 0.243000 al millar por el valor de su cartera de crédito vencida. c) 0.011650 al millar por el valor total de su cartera de crédito menos las estimaciones preventivas para riesgos crediticios. La cuota en ningún caso podrá ser inferior a \$160,000.00.

14. Financiera rural	a) Una cuota de \$1,606,800.00. b) 0.240474 al millar por el total de sus activos. La cuota en ningún caso podrá ser inferior a \$1,606,800.00.
15. Fondos y fideicomisos públicos	a) Una cuota de \$1,561,946.71. b) 0.020883 al millar por el total de sus activos.
16. Instituto Nacional para el Consumo de los Trabajadores	a) Una cuota de \$1,458,128.00. b) 0.695726 al millar por el total de sus activos.
17. Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores	a) Una cuota de \$1,458,128.00. b) 0.022057 al millar por el total de sus activos.
18. Sociedades financieras de objeto múltiple reguladas	a) 0.589202 al millar por el valor total de sus pasivos. b) 0.257000 al millar por el valor de su cartera vencida. c) 1.014910 al millar por el valor de su cartera menos las estimaciones preventivas para riesgos crediticios. La cuota en ningún caso podrá ser inferior a \$500,000.00.
19. Sociedades controladoras de grupos financieros	a) 0.008129 al millar por el total del activo del balance general consolidado con subsidiarias

\*/ En cada una de estas fórmulas, en el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos se establece que el derecho se integrará por la suma de las cuotas anotadas en cada uno de los incisos y en algunos casos se establece un mínimo por debajo del cual no se puede ubicar el importe del derecho a pagar por la entidad financiera.

El precepto jurídico que prevé el derecho de inspección y vigilancia a las entidades financieras, que se encuentra previsto en el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos, viola las garantías tributarias de proporcionalidad y de equidad previstas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal. En las dos secciones siguientes de la presente investigación se comprobará por qué el precepto jurídico establecido en el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos sobre el derecho de inspección y vigilancia a entidades financieras viola estas garantías tributarias.

### **4.3 VIOLACIÓN DE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA**

¿Por qué el derecho de inspección y vigilancia a entidades financieras viola las garantías de proporcionalidad y de equidad?

Como se ha expresado en secciones anteriores, para que una contribución en la especie de derecho observe la garantía tributaria de proporcionalidad es menester que el importe se determine en relación con el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio público. En el caso a que se refiere la presente investigación, el derecho causado por el servicio de inspección y vigilancia prestado por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores a entidades financieras como almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, bancos de desarrollo y comerciales, casas de bolsa, casas de cambio, sociedades de inversión y uniones de crédito, entre otras especies, no guarda relación con el costo que significa para el Estado la prestación de ese servicio, sino que se relaciona con otros factores que son totalmente ajenos al costo del servicio, como son: el valor de los certificados de depósito, el valor de las cuentas por cobrar, el valor de los pasivos, el valor de los activos sujetos a riesgo, el valor del capital global, el valor del capital contable, el valor de la cartera de factoraje u otros aspectos similares que reflejan la situación financiera de una entidad, pero de ninguna manera el costo del servicio de inspección y vigilancia que les proporciona la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Tal como prevé la determinación del derecho por el servicio de inspección y vigilancia el precepto jurídico contenido en el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos, el importe del derecho causado no guarda relación o proporción alguna con el costo del servicio en que incurre el órgano desconcentrado prestador del servicio, sino que guarda relación con otros elementos ajenos al costo, en la medida que se refieren a factores económicos o contables que más bien reflejan la situación financiera de las entidades inspeccionadas, pero que de ninguna manera pueden reflejar el costo en que incurre la Comisión Nacional Bancaria y de Valores al ofrecer el servicio de inspección y vigilancia.

Los factores o variables económicas que el precepto jurídico contenido en el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos toma como base de cálculo del derecho por servicios de inspección y vigilancia no sólo no guardan relación

con el costo del servicio, sino que son totalmente independientes del costo citado, razón por la cual se afirma que el precepto jurídico de referencia considera elementos ajenos al costo del servicio de inspección y vigilancia para la determinación del derecho previsto en el artículo en cita de la Ley Federal de Derechos.

El precepto jurídico contenido en el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos relativo a los derechos por inspección y vigilancia a las entidades financieras, viola la garantía de proporcionalidad tributaria, en virtud de que prevé la determinación del derecho citado no en base al costo del servicio que representa la inspección y vigilancia para la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, sino que lo calcula con base en valores económicos o financieros, como el valor de las cuentas por cobrar, el valor total de los pasivos, el valor de los activos sujetos a riesgo, el valor del capital contable o el valor de la cartera vencida que registren las entidades financieras, que de ninguna forma reflejan el costo de la inspección y vigilancia que ejercita el órgano administrativo desconcentrado encargado de regular a las entidades financieras. Al respecto, el Máximo Tribunal Federal se ha pronunciado en cuanto a la violación de esta garantía en los casos en que los derechos se determinan no por el costo del servicio, sino por elementos ajenos al costo en la tesis aislada siguiente:

*ADUANERO, DERECHO DE TRÁMITE. EL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, POR LAS IMPORTACIONES EN QUE SE UTILICE UN PEDIMENTO CONFORME A LA LEY ADUANERA, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIOS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1991).*

*Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia, la proporcionalidad y equidad en las contribuciones denominadas derechos por servicios se cumple por el legislador cuando los elementos que toma en consideración para establecer el procedimiento por el que determina su base y fija su cuota, atienden, en términos generales, al costo del servicio, a efecto de que los contribuyentes enteren un tributo*

*cuyo monto se encuentre en relación con su costo, de modo tal que por el mismo servicio se pague cuota análoga. Por tanto, al señalar la disposición mencionada que por las operaciones aduaneras que se efectúen mediante un pedimento, en los términos de la Ley Aduanera, debe cubrirse el derecho de trámite aduanero con una cuota del 8 al millar sobre el valor que tengan los bienes para los efectos del impuesto general de importación, introduce elementos ajenos al costo del servicio público de trámite aduanero, como lo es el valor de los bienes a importar, lo que ocasiona que el monto del derecho no guarde correlación alguna con el costo del servicio y que se causen contribuciones de una cuantía diversa al recibir el mismo servicio, violándose, por ende, los principios de proporcionalidad y equidad tributarios.<sup>2</sup>*

Desde otra perspectiva, se aprecia que conforme al precepto jurídico asociado con el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos, la prestación del servicio consiste en la inspección y vigilancia a las entidades financieras que realiza la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, pero como el precepto jurídico en cita determina que el monto del derecho a pagar se calcule no con base en los costos del empleo de recursos humanos, de los equipos tecnológicos que requiera o de los insumos que utilice esa Comisión para llevar a cabo la inspección y vigilancia, que es lo que debe considerarse tratándose de este tipo de contribución, sino que atiende al valor de variables económicas o financieras, el derecho a pagar por concepto de servicios de inspección y vigilancia no dependerá del costo de los recursos humanos, tecnológicos o materiales que se empleen, sino aspectos o valores económicos que son completamente independientes de los costos de los servicios prestados por el órgano estatal, tales como: el valor de los certificados de depósito, el valor de las cuentas por cobrar, el valor de los pasivos, el valor de los activos sujetos a riesgo, el valor del capital global, el valor del capital contable u otros de naturaleza similar.

---

<sup>2</sup> Semanario Judicial de la Federación. Tesis aislada P. VI/98. Novena Época. VII. Febrero de 1998. No. de Registro 196,848. Página 41.

Lo señalado en líneas anteriores significa que el sistema de cálculo de los derechos por servicios de inspección y vigilancia a entidades financieras no tiene como base el posible costo que para el Estado implica la prestación del servicio. Conforme a este razonamiento, en el precepto jurídico citado no se establece un importe de derecho igual por la prestación de un servicio análogo, sino que por un mismo servicio, consistente en la inspección y vigilancia a entidades financieras, se causa un importe diferente de derechos, por lo que no pagarán igual quienes reciban un mismo o análogo servicio de inspección y vigilancia sólo por razón de presentar diferencias en cuanto a aspectos económicos tales como el valor del capital contable, el valor del pasivo, el valor de los activos sujetos a riesgo, el valor de la cartera de factoraje vencida u otros de naturaleza similar, previstos en el precepto jurídico contenido en el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos, por lo cual se infringe la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución. Federal. Apoya a los razonamientos anteriores la tesis aislada del Máximo Tribunal de la Federación que se describe a continuación:

*CERTIFICACIÓN OFICIAL DEL CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS OFICIALES MEXICANAS Y EXTRANJERAS DE CARÁCTER OBLIGATORIO, RELACIONADA CON LA LEY FEDERAL SOBRE METROLOGÍA Y NORMALIZACIÓN. EL ARTÍCULO 73-A, FRACCIÓN II, INCISOS A) Y B) DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, QUE ESTABLECE LAS TASAS POR LOS SERVICIOS RELATIVOS A AQUELLA, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.*

*Conforme al precepto citado, la prestación del servicio consiste en expedir, en relación con el artículo 3o., fracciones III y IX de la Ley Federal sobre Metrología y Normalización, la certificación oficial de que se cumple con las normas correspondientes y comprende a cada uno de los productos sobre los que se expide; pero como la certificación es única y el monto de los derechos se calcula en función no solamente del número de piezas o productos sobre los cuales se expidió, sino*

*atendiendo a su valor, el costo del servicio no dependerá del mínimo de piezas sino del valor que les corresponda, lo que se traduce en un sistema que no tiene como base el posible costo que para el Estado implica la prestación del servicio, que es lo que debe considerarse tratándose de este tipo de contribución; además, en el precepto citado no se establece un costo igual para un servicio análogo, sino que por un mismo servicio, consistente en la expedición de la certificación, el costo se calcula teniendo en cuenta el valor de las piezas o productos que la certificación comprenda y, por ende, no pagarán igual quienes soliciten la certificación por un mismo número de piezas, si es que el valor de éstas es distinto; por estas razones se infringe el principio de proporcionalidad que consagra el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República.<sup>3</sup>*

#### **4.4 VIOLACIÓN DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA**

Antes de probar que el precepto jurídico previsto en el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos viola la garantía de equidad tributaria es necesario dejar claro que la citada garantía no exige que los sujetos sean estrictamente idénticos o que se encuentren en condiciones de absoluta igualdad, sino que dicha garantía se refiere a una igualdad jurídica, en cuanto que ante la misma situación de hecho o ante los mismos supuestos previstos por la ley, deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas. Se prohíbe al legislador considerar la desigualdad de trato, cuando la distinción resulta injustificada y artificiosa.

Respecto de la observancia de esta garantía tributaria, el Máximo Tribunal de la Federación ha expresado el criterio de que para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben corresponder a un trato

---

<sup>3</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tesis Aislada en Materia Administrativa P.LXXIII/96. Página 54.

equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio que guarde congruencia con el espíritu de la Constitución Federal. En apoyo de los razonamientos expresados con anterioridad, se cita la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como resultado de cinco resoluciones consecutivas en el mismo sentido y ninguna en contrario, con motivo de cinco amparos en revisión presentados por otros tantos gobernados que estimaron lesionada su garantía de equidad tributaria consagrada por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

#### *EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.*

*El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador,*

*superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.*<sup>4</sup>

El precepto jurídico a que se refiere el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos sobre el derecho por servicios de inspección y vigilancia a entidades financieras viola la garantía de equidad por dos razones: a) por una parte, en virtud de que los contribuyentes, en este caso, las entidades financieras como son: almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, bancos de desarrollo, bancos comerciales, casas de bolsa, casas de cambio, empresas de factoraje financiero, inmobiliarias bancarias, organismos de integración, sociedades de ahorro y préstamo, sociedades de inversión, sociedades financieras de objeto limitado, uniones de crédito y financiera rural, siendo todas entidades dedicadas a la intermediación financiera se les da un trato diferente al determinarse un importe de derecho diferente para cada una de las especies de entidades financieras; y b) por otra parte, porque estando en una misma situación de hecho, esto es, por recibir servicios análogos de inspección y vigilancia por parte de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, se les aplican consecuencias jurídicas diferentes, al ser tratados en forma desigual por el solo hecho de tener diferentes importes de pasivos, de capital global o de capital contable, activos sujetos a riesgo, o de estimaciones preventivas para riesgos crediticios, entre otras variables, factores que de ninguna manera se relacionan con el costo del servicio por el que se causa el derecho. Esto es, puede ocurrir el caso de dos o más instituciones financieras de banca múltiple de similares características, que no obstante que reciban el mismo servicio, deban pagar un importe de derecho distinto por virtud de tener distintos montos de pasivos; o el caso de casas de bolsa que de similar tamaño y características que por el hecho de tener diferentes montos de capital global, tengan que pagar derechos diferentes, a pesar de que reciban el mismo servicio de inspección y vigilancia por parte de órgano regulador que es la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

En hecho de que dos o más instituciones financieras reciban un mismo servicio por parte del órgano regulador como lo es la Comisión Nacional

---

<sup>4</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tesis de Jurisprudencia en materia administrativa P./J.41/97, con número de registro 198,403, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. V, Junio de 1997. Página 43.

Bancaria y de Valores y causen un importe de derecho diferente por razón de tener valores diferentes de certificados de depósito, de pasivo, de cartera de arrendamiento vencida, de activos sujetos a riesgo, de capital global o de cartera de factoraje vencida, equivale a una situación en la que a iguales supuestos de hecho se les hace corresponder diferentes consecuencias jurídicas, lo que no es otra cosa que contravenir el criterio de equidad tributaria manifestado por el Máximo Tribunal Federal, ya que dos o más entidades financieras que reciben un mismo servicio de inspección y vigilancia, se les exige pagar importes muy diferentes por concepto de derechos por causas que en nada se relacionan con la naturaleza del servicio recibido.

#### **4.5 INCONSTITUCIONALIDAD DEL PRECEPTO JURÍDICO QUE REGULA LOS DERECHOS CAUSADOS POR LA INSPECCIÓN Y VIGILANCIA A ENTIDADES FINANCIERAS**

Como se ha señalado a través de la presente investigación, las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias se encuentran consagradas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 31, fracción IV, por lo que toda norma jurídica que establezca contribuciones dentro del ámbito del poder tributario del Estado, debe acatar la observancia de estas garantías. Y en la medida que se establezcan preceptos jurídicos en los que se prevé el pago de contribuciones que no observen estas garantías, tendrán el carácter de inconstitucionales porque estarán violando las garantías de los gobernados al establecer obligaciones contributivas fuera del ámbito del poder tributario.

Como se ha analizado en las secciones anteriores de la presente investigación, el precepto jurídico que regula los derechos que se causan por la inspección y vigilancia a entidades financieras, previsto en el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos, es inconstitucional en la medida que viola las garantías constitucionales de equidad y proporcionalidad tributarias.

## CONCLUSIONES

A continuación, se anotan algunas de las conclusiones que se derivan del desarrollo de la presente investigación y de las consideraciones y razonamientos que se expresan para el logro del objetivo propuesto:

1. Para la consecución de sus fines, que son la justicia, la seguridad y el bien común, el Estado requiere de recursos económicos que deben ser aportados por los propios gobernados en la medida de sus capacidades y de acuerdo con las normas jurídicas aplicables.
2. El Estado tiene facultades para imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para financiar el ejercicio de sus atribuciones, sin rebasar los límites del poder tributario que se encuentran establecidos en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
3. El Estado mexicano se constituye en un Estado de Derecho en la medida en que ejerce su poder tributario no en forma absoluta, sino restringida por limitaciones jurídicas establecidas en la Norma Fundamental que provee de certeza jurídica a los gobernados de que el Estado se ajustará en todo momento al marco jurídico constitucional y que, de no hacerlo, el gobernado tiene el derecho de acudir a las instancias jurisdiccionales competentes para hacer valer sus derechos consagrados en la Constitución.
4. En materia de contribuciones, entre las garantías que debe asegurar el Estado a los gobernados son las de equidad y de proporcionalidad tributarias, que constituyen los elementos indispensables de la justicia tributaria.
5. Mientras la equidad tributaria consiste en general, en tratar igual a los iguales y diferente a los desiguales; la garantía de proporcionalidad presenta

matices diferentes tratándose de impuestos directos, de impuestos indirectos o de derechos.

6. A diferencia de los impuestos, los derechos son contribuciones establecidas en la ley, que deben cubrir al Estado las personas físicas o morales que reciban los beneficios directos de servicios públicos prestados por órganos facultados o por el uso, goce o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación.
7. Aunque con diferente denominación, ya que en México se llaman derechos y en otros ámbitos, como en Argentina e Italia los identifican como tasas, los elementos que caracterizan a este tipo de contribuciones son: a) un sujeto activo que es el Estado; b) un sujeto pasivo que es la persona física o moral que es la beneficiaria del servicio público; c) la prestación pecuniaria impuesta por el Estado; d) la disposición normativa que establece la contribución; y e) la condición de que el importe del derecho debe estar relacionado con el costo del servicio público prestado a favor de los particulares.
8. La definición del concepto de derechos plasmada en el artículo 3º del Código Fiscal de la Federación no es de ninguna manera adecuada, en virtud de que presenta serias limitantes, en cuanto que no hace referencia alguna al sujeto pasivo, hace una excepción innecesaria al exceptuar que los servicios públicos sean prestados por organismos descentralizados, y no hace referencia alguna a que los derechos se causan por la prestación de servicios públicos que solicitan directamente los particulares.
9. Mientras que los impuestos se originan por un acto del poder tributario del Estado, los derechos derivan esencialmente de un acto de voluntad del particular que solicita del Estado la prestación de un servicio público.
10. Mientras los montos de los impuestos se fijan en una parte proporcional del ingreso del contribuyente, los importes de los derechos se determinan en

términos del costo del servicio público cuya prestación recibe la persona física o moral que lo solicita.

11. La normatividad fiscal sobre la materia establece que los derechos por la prestación de servicios públicos deben estar relacionados con el costo total del servicio, incluso el financiero, salvo en el caso de que el cobro tenga como finalidad la racionalización del servicio.
12. De acuerdo al criterio expresado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debe existir una correlación entre el costo del servicio prestado y el monto de la cuota del derecho, ya que entre estos dos elementos existe una íntima relación, al grado de que resultan interdependientes, en la medida que dicha contribución encuentra su hecho generador precisamente en la prestación del servicio.
13. Para que los derechos cumplan con las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias, debe existir un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio, debiendo otorgarse el mismo trato fiscal a los que reciban igual servicio, por lo que determinar el monto del derecho atendiendo al capital del contribuyente o 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 el costo que represente para el Estado la ejecución del servicio.
14. En cuanto a la garantía de equidad tributaria, ésta consiste en que los sujetos que se encuentren dentro de una misma situación prevista por la ley, deben estar obligados a pagar un mismo tributo, lo que traducido a los derechos significa que aquellos sujetos que reciban un mismo servicio, deben estar obligados a pagar un mismo importe de derechos, porque ante la misma situación de hecho o prevista por la ley, corresponde la misma consecuencia jurídica.
15. El precepto jurídico que previene el derecho de inspección y vigilancia a entidades financieras, establecido en el artículo 29-D de la Ley Federal de

Derechos tiene carácter de inconstitucional, en cuanto que viola las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias; la primera, porque determina el importe de los derechos que deben pagar las entidades financieras en función de elementos ajenos al costo del servicio recibido de inspección y vigilancia y, la segunda, porque ante los mismos servicios prestados aplica consecuencias jurídicas diferentes, por virtud de que hace caso omiso de los servicios prestados y toma en cuenta otras variables económicas y financieras que no guardan relación alguna con el servicio prestado, lo que conduce a cobrar derechos por importes diferentes a sujetos pasivos a los que se les presta un mismo servicio.

## PROPUESTAS

Como se ha señalado a través de la presente investigación, en el artículo 1º, segundo párrafo de la Ley Federal de Derechos se establece que *Los derechos por la prestación de servicios que establece esta Ley deberán estar relacionados con el costo total del servicio*. Sin embargo, este ordenamiento legal no precisa los elementos del costo del servicio que se deben tomar en cuenta para el cálculo del derecho, de manera que la determinación de los derechos no resulte discrecional por parte de los órganos estatales prestadores de los servicios públicos.

Tomando en cuenta que los servicios por los que se cobran derechos los prestan las dependencias del Poder Ejecutivo Federal, ya que por ejemplo, los servicios en materia de cinematografía y los migratorios los presta la Secretaría de Gobernación, o los de emisión de pasaportes los presta la Secretaría de Relaciones Exteriores, son las propias dependencias quienes cuando se proponen cobrar un nuevo derecho que no se encuentra establecido en la Ley, presentan una propuesta de reforma a la Ley Federal de Derechos y es la Unidad de Legislación Tributaria y la Unidad de Política de Ingresos, ambas dependientes de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las que revisan la propuesta o propuestas presentadas por las dependencias para valorarlas y determinar si el nuevo derecho que se propone cumple los criterios jurídicos en materia de contribuciones, previstos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y también verifican que el importe económico del nuevo derecho propuesto observe los principios de equidad y proporcionalidad.

En la especie, al verificar el principio de proporcionalidad, en congruencia con las jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se verifica que el importe del nuevo derecho sea equivalente al costo total del servicio. A fin de que todas las dependencias apliquen criterios homogéneos en la determinación del costo que representa para la dependencia la prestación del servicio con el que se vincula el nuevo derecho, la propia

Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha diseñado una metodología para la realización de estudios de costos por servicios públicos prestados por las dependencias del Poder Ejecutivo Federal.

Se advierte que actualmente la Ley Federal de Derechos no precisa en forma alguna que para la determinación del costo de los servicios públicos se deba aplicar una metodología y criterios homogéneos; la Ley no señala tampoco los aspectos que se deben tomar en cuenta para la medición de los costos.

Para cubrir esta limitante que hasta ahora ha presentado la Ley, en la propuesta sugerida en la presente investigación se recomienda agregar un párrafo al artículo 1º de la Ley Federal de Derechos que aclare la forma en que se debe calcular el costo del servicio.

De conformidad con lo anterior, se propone que al artículo 1º de la Ley Federal de Derechos se le agregue el segundo párrafo que se anota a continuación:

Artículo 1o.....

*Los derechos por la prestación de servicios que establece esta Ley deberán estar relacionados con el costo total del servicio, incluso el financiero, salvo en el caso de que dichos cobros tengan un carácter racionalizador del servicio.*

*Para determinar el costo del servicio deberá elaborarse un estudio económico que sea elaborado con base en una metodología propuesta por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tome en cuenta los diversos costos del empleo de recursos humanos, del uso de equipos tecnológicos y de los diversos insumos y materiales necesarios para la prestación del servicio de que se trate.*

.....

Por otra parte, en relación con el precepto jurídico previsto en el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos, considerando que la legislación sobre la materia determina que los derechos por la prestación de servicios públicos deberán estar relacionados con el costo total del servicio, la propuesta que se sugiere en la presente investigación se orienta a que los importes de los derechos por servicios de inspección y vigilancia a instituciones financieras que presta la Comisión Nacional Bancaria y de Valores no tomen como base de cálculo valores económicos o financieros como hasta ahora, sino elementos estrictamente relacionados con el costo del servicio prestado, tales como sueldos, salarios y prestaciones laborales de los servidores públicos que realicen las labores de inspección y vigilancia a las entidades financieras; costos por uso de equipos tecnológicos como computadoras, impresoras, unidades de memoria y escáners; y costos de materiales y consumibles que se utilicen en la prestación de los servicios de inspección y vigilancia. Estos rubros de costos del servicio de inspección y vigilancia a entidades financieras prestado por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores guardan congruencia con la propuesta anotada en líneas anteriores para que se incorpore un párrafo adicional al artículo 1º de la Ley Federal de Derechos.

Lo anterior significa que para determinar los importes de los derechos que causen las entidades financieras por servicios de inspección y vigilancia, es necesario que previamente se realice un estudio de costos para medir el costo total que representa para la Comisión Nacional Bancaria y de Valores la prestación de los servicios de inspección y vigilancia. En este estudio de costos será necesario determinar el costo económico que representa la intervención de técnicos profesionales responsables de llevar a cabo las labores de inspección y vigilancia. Tomando en cuenta que el monto del derecho deberá ser equivalente al costo del servicio, el costeo del empleo de recursos humanos en mi concepto deberá detallar el costo por minuto y su debida justificación del empleo de cada persona que interviene en la prestación del servicio público.

Asimismo, será necesario medir el costo económico de utilizar equipos tecnológicos de comunicación y de procesamiento de información que sean necesarios para realizar las labores de inspección y vigilancia a las entidades financieras. En esta etapa se reitera la necesidad de determinar el costo por

minuto que representa el uso de un equipo tecnológico determinado. Finalmente, se requeriría medir el costo de los diversos materiales como papelería, material de oficina y consumibles de cómputo que sean necesarios para llevar a cabo las labores de inspección y vigilancia a las entidades financieras. Con estos elementos podría calcularse el costo total del servicio de inspección y vigilancia que presta la Comisión Nacional Bancaria y de Valores a las entidades financieras y, con base en el costo total del servicio, establecer el monto del derecho por servicios de inspección y vigilancia.

De conformidad con lo anterior, y bajo la hipótesis de que se haya realizado un estudio de costos con la metodología propuesta por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y que los costos de los servicios prestados por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores por concepto de inspección y vigilancia a entidades financieras sean de 16,200 pesos y 2,400 pesos, en forma respectiva, la propuesta que se sugiere a través de la presente investigación es que el artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos quede redactado de la siguiente forma:

*Artículo 29-D. Las entidades financieras, incluyendo las filiales de entidades financieras del exterior de cualquier tipo, pagarán por los servicios de inspección y vigilancia que presta la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, las siguientes cuotas:*

CONCEPTO	CUOTA (Pesos)
Por servicios de inspección y vigilancia a casa matriz de una entidad financiera	16,200.00
Por servicios de inspección y vigilancia a cada sucursal o filial de una entidad financiera	2,400.00

## BIBLIOGRAFÍA

1. Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Décima Séptima Edición. Themis. México, 2003.
2. Berliri, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. Volumen II. Traducción, Estudio Preliminar y Notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García. Derecho Financiero. Madrid, 1971.
3. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. *Derecho Financiero*. McGraw Hill. México, 1977.
4. Cueva, Mario de la. *La idea del Estado*. Cuarta Edición. Fondo de Cultura Económica. México, 1994.
5. De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Molachino. Tomo I. Segunda Edición, Revisada, Ampliada y Actualizada. Rosario, Argentina, 1969.
6. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Tercera Edición. Limusa. México, 1999.
7. García Belsunce, Horacio A. y otros. *Tratado de Tributación. Tomo I Derecho Tributario*. Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2003.
8. García Etchegoyen. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Ábaco de Rodolfo Depalma. Buenos Aires, Argentina, 2004.
9. Garza, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. Vigésima Séptima Edición. Porrúa, México, 2006.
10. Giannini, A. D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Traducción y Estudio Preliminar por Fernando Sáinz de Bujanda. Derecho Financiero. Madrid, 1957.
11. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen I. Cuarta Edición. Depalma. Buenos Aires, 1987.
12. Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. McGraw Hill. México, 1998.
13. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Décima Tercera Edición. Porrúa y Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1999.
14. Jarach, Dino. *El Hecho Imponible*. Tercera Edición. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina, 1943. Página 65.

15. Jellinek, George. *Teoría General del Estado*. Traducción de la Segunda Edición Alemana por Fernando de los Ríos Urruti. Albatros. Buenos Aires, Argentina, 1943.
16. Juano, Manuel, de. *Curso de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Molachino. Tomo I. Parte general. Segunda Edición, Revisada, Ampliada y Actualizada. Molachino. Rosario, Argentina, 1969.
17. ----- . *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Tomo II. El Sistema Tributario y los Tributos en Particular. Segunda Edición Revisada, Ampliada y Actualizada. Molachino. Rosario, Argentina, 1971.
18. Kelsen, Hans. *Teoría General del Derecho y del Estado*. Universidad Nacional Autónoma de México. Traducción de Eduardo García Máynez. México, 1995.
19. ----- . *Teoría Pura del Derecho*. Décima Tercera Edición. Porrúa. México, 2003.
20. Maquiavelo, Nicolás. *El Príncipe*. Vigésima Tercera Edición. Porrúa. México, 2005.
21. Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Duodécima Edición Actualizada. Porrúa. México, 1996.
22. Petit, Eugene. *Derecho Romano*. Porrúa. Décimo Séptima Edición. México, 2001.
23. Queralt, Juan Martín y otros. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, Madrid, España, 1998. 9ª Edición.
24. Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésima Segunda Edición.
25. Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Quinta Edición. Porrúa. México, 2006.
26. Sánchez Hernández, Mayolo. *Derecho Tributario*. Segunda Edición. Cárdenas. México, 1988.
27. Sánchez León, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*. Novena Edición. Cárdenas. México, 1994.
28. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. *Glosario de Términos más Usuales en la Administración Pública Federal*. Documento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

29. Serra Rojas, Andrés. *Derecho Administrativo Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*. Vigésima Tercera Edición. Porrúa, México, 2002.
30. ----- . *Teoría del Estado*. Porrúa. México, 1998
31. Smith, Adam. *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. Primera Edición en español. Tercera reimpresión. Fondo de Cultura Económica. México, 1982.
32. Spisso; Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Segunda Edición. Depalma. Buenos Aires, Argentina, 2000.
33. Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Jurisprudencias y Tesis Aisladas*. Junio 1917-Junio 2006.

## LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación vigente en 2007.
3. Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 1967.
4. Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007
5. Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.
6. Ley Federal de Derechos.
7. Ley General de Bienes Nacionales.