

870109

# UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

29  
20

Incorporada a la Universidad Nacional Autónoma de México

## Escuela de Derecho



**"LA NECESIDAD DE REDEFINIR LAS CONTRIBUCIONES  
EN BASE A LOS PRINCIPIOS SEÑALADOS  
POR LA CONSTITUCION"**

**TESIS PROFESIONAL**

que para obtener el título de:

**LICENCIADO EN DERECHO**

presenta:

**JUAN CARLOS SANTIAGO AUDELO AUN**

*Udo*



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

## I N D I C E

INTRODUCCION.....	1
CAPITULO I	
BASES SOCIALES Y CONSTITUCIONALES DE LAS	
CONTRIBUCIONES.	
A) .- ORIGEN Y SU UBICACION DENTRO DE LOS INGRESOS.....	3
B) .- MARCO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL DE LAS CONTRIBUCIONES...	10
CAPITULO II	
ESTUDIO DE LAS CONTRIBUCIONES:	
A) .- LOS IMPUESTOS.....	24
B) .- LOS DERECHOS.....	29
C) .- LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	37
D) .- LOS ACCESORIOS.....	50
CAPITULO III.	
CONCLUSIONES	
A) .- CRITICA Y PROPOSICIONES A LAS CONTRIBUCIONES.	
1.- LOS IMPUESTOS.....	57
2.- LOS DERECHOS.....	61
3.- LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	63
4.- LOS ACCESORIOS.....	64
5.- PROPOSICIONES:.....	65
BIBLIOGRAFIA GENERAL.....	68

## I N T R O D U C C I O N

Abordaré un tema que de primera impresión parecerá puramente teórico, que no traspasa a aspectos meramente doctrinales, comprendiendo únicamente situaciones abstractas.

El problema de las definiciones de las contribuciones fiscales, si bien es cierto que reviste este carácter, tiene también una trascendencia de orden práctico, en virtud de que las mencionadas definiciones son la base para establecer el nexo del particular con la autoridad fiscal, lo cual nos dará la esencia de esta relación, y por ende, la forma, alcances y consecuencias del mismo.

Es el cimiento del edificio fiscal, porque al comprender el lazo que une al contribuyente con la administración pública, se capta, tanto en el orden práctico como en el abstracto, el carácter de nuestro sistema contributivo.

Estas y muchas situaciones se perciben al realizar un estudio analítico del Código Fiscal y de diversos casos tomados de la jurisprudencia, así como de la práctica forense.

Tenemos entonces, que las definiciones de las contribuciones son piedra angular de nuestro sistema fiscal, siendo primordial su adecuada redacción e interpretación.

Sabemos las consecuencias tan negativas que traería una definición mal redactada e inexacta; o que su interpretación fuera oscura. Tomemos en cuenta también, que por referirse al sujeto, al objeto, a la base, a la tasa, y a la tarifa, en su interpretación estricta y por lo tanto, una errónea definición-

afectaría el sistema fiscal; por el contrario, una correcta -- 2  
definición, traería un sistema sano, que proporcionaría un ---  
orden adecuado para el desarrollo del país.

La trayectoria que ha seguido el Estado Mexicano en los últimos quince años, es la de participar en más aspectos económicos, pues ha asumido el papel de rector económico y de participante mayoritario del capital; consecuentemente, para poder mantener esa situación, necesita cada vez de más ingresos y -- ahí es donde las contribuciones son esenciales para satisfacer esa necesidad.

Para que el Estado no incurra en excesos, tanto en lo sustantivo, como en lo adjetivo del Derecho, y a fin de proporcionar una eficaz seguridad jurídica al particular, y de que no sean vulnerados sus derechos, debe existir un orden legal -- que establezca un equilibrio y asegure, tanto al Estado como - al particular, una situación económica saludable.

Aquí es donde la Ley debe ser clara al determinar la esfera de facultades y obligaciones fiscales del Estado y del Contribuyente respectivamente; estableciendo en forma indubitable, la colaboración del particular a los gastos públicos a través de las contribuciones.

Para el estudio del tema, se ha tratado de seguir un método analítico; empleando ante todo, un esquema silogístico, a fin de fundamentar cualquier dato, opinión, conclusión o proposición que se obtenga; procurando emplear un lenguaje fluido y -- claro; ya que la importancia de este trabajo, exige precisión y consistencia en cada idea.

CAPITULO I  
BASES SOCIALES Y CONSTITUCIONALES  
DE LAS CONTRIBUCIONES.

A).- ORIGEN SOCIAL Y SU UBICACION DENTRO DE LOS INGRESOS:

El origen de la sociedad se debe a la reunión que han hecho los individuos, a fin de satisfacer sus necesidades y alcanzar su felicidad. Las personas no pueden lograr esos fines aisladamente, necesitan indispensablemente de los demás. Pero dentro de esa sociedad, no basta únicamente la asociación de personas; además, requieren de un orden para armonizar los diversos intereses, de un ente que primordialmente obre para satisfacer sus necesidades y mantenga la unidad.

Para realizar esta tarea, la sociedad crea al Estado, surgiendo como emanación de su propia naturaleza, va a ser el instrumento idóneo para el logro de los fines colectivos; por tanto, su materia deberá ser siempre conforme al querer ser social, respondiendo fielmente a sus mandatos y que le determinará su esencia, sus fines, caracteres, alcances; en fin, todo lo que es el Estado, al cual lo defino así: Un conglomerado humano o sociedad, asentado en un determinado territorio, dotado de un poder soberano sometido a un orden jurídico, con el fin de obtener el bien común.

Deducimos, que el Estado nace de la reunión humana voluntaria, con el fin de satisfacer sus necesidades y mejorar su vida integralmente; obedeciendo el núcleo a un orden superior, con autoridad y fuerza para gobernar; el cual, tiene como limitante--

y ordenador al Derecho, que es fruto de la voluntad social.

Para poder actuar y lograr ese bien común, necesita de ---- recursos materiales, ya que de otro modo sería imposible realizar obras, prestar servicios, hacer cumplir leyes y resoluciones; si no tiene los medios para llevar a cabo esos actos, será sólo un ser estéril, sin razón de ser.

Para obtener esos recursos, tiene que acudir a la misma sociedad, ya que emanó de ella para colmar sus intereses y los -- particulares proveerán esos recursos, por ser los beneficiarios de la actividad estatal.

Otra razón para que el Estado acuda a la sociedad para captar recursos, es que si obtiene los recursos únicamente por sí, se desliga de la sociedad, erigiéndose como un ente ajeno a --- ella, del mismo modo sucedería, si se desacatara la autoridad-- social y tomase autonomía de mando.

Vemos entonces, que al Estado, para cumplir esos fines, se le da una naturaleza y capacidades conforme a esos fines, dotándose de los medios materiales adecuados. En su proceder se determinará el "qué" va a hacer y el "cómo". Estas son las llamadas, respectivamente, atribuciones y facultades; las primeras le --- fijan la actividad que tendrá y las segundas, la forma de llevarlas a cabo.

El ejercicio de estas dos capacidades comprende no sólo los -- actos materiales necesarios para alcanzar sus fines, sino también todos aquellos que le sirvan para hacer acopio de recur-- nos.

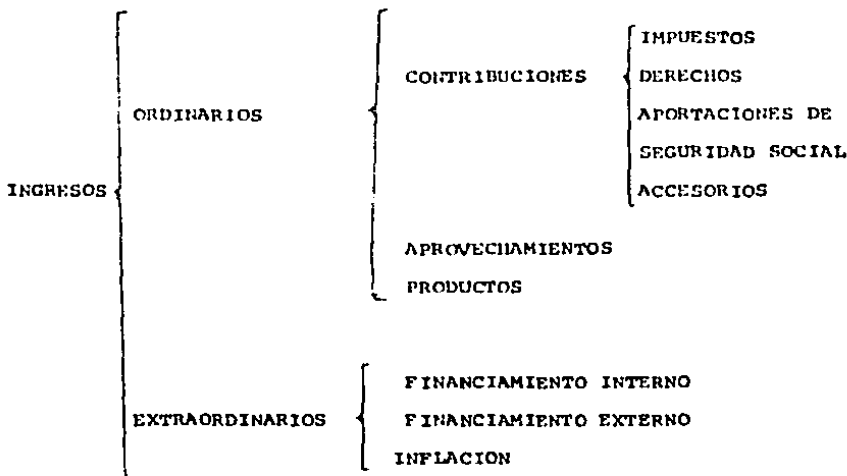
Las facultades y atribuciones le son conferidas y fijadas,-- en cuanto a su eficacia, por las inclinaciones sociales, que -- son plasmadas en el orden legal supremo llamado Constitución.-- En este documento se plasma el querer social y el mando de la - sociedad sobre el Estado.

El Estado sólo podrá efectuar aquellos actos que la sociedad le permita a través de la Constitución, puesto que al definirse en ella su ser, le establece también su actuar, como una característica más de su esencia. El Estado sólo puede recurrir a la sociedad por recursos, si la Ley Suprema lo autoriza y en la -- forma y términos que ésta lo señale.

En base a la Constitución, el Estado determina y obtiene --- los recursos necesarios para cumplir sus fines. A estos recur-- sos se les denomina "ingresos". Estos se originan a partir de - la planeación que el Estado hace de la forma de cubrir sus ne-- cesidades, y las fuentes de satisfactores para ello; por esta - razón determina primero las necesidades, luego los elementos -- para cumplir y después, recaba esos recursos. Todo lo anterior-- se realiza a través de la Ley de Ingresos y el Presupuesto de - Egresos.

Ahora bien, las contribuciones, que son nuestro tema, son -- ingresos, pero debemos ver de qué tipo son, para precisar mejor su naturaleza y estar en mejor posición de analizarlas y criticar su definición. Para facilitar la comprensión de la clasificación de las contribuciones, he elaborado el siguiente cuadro sinóptico:





Por ingresos ordinarios entendemos, que son aquellos que el Estado percibe en condiciones financieras normales; es decir,-- estos ingresos son los rubros que ha establecido el Estado para cubrir sus necesidades en una situación inalterada, que estos-- mismos abarcan por sí. Los ingresos extraordinarios, son las -- percepciones del Estado, cuando los ingresos ordinarios no alcanzan a satisfacer las necesidades; dicho de otro modo, son -- los complementos a los ingresos ordinarios en situaciones anormales, que no alcanzan a abarcar.

Dentro de los ingresos ordinarios se ubican las contribuciones, cuya naturaleza, bases, características y demás explicaciones, se desarrollarán a lo largo de este trabajo. Ahora bien,--

en el mismo grupo de los ingresos ordinarios, se encuentran los productos y los aprovechamientos; los cuales definiré a continuación, para efectos de diferenciarlos con las contribuciones e individualizar la diferencia específica de estas últimas.

a)"Productos: Son las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado" (1).

La diferencia esencial de los productos con las contribuciones, es el carácter de persona privada con que actúa el Estado, y además, éste no cuenta para estos casos con la facultad económico-coactiva, cosa que no ocurre con las contribuciones, ya que en ellas el Estado actúa como soberano, pudiendo hacer valer sus determinaciones coactivamente. Existen otras diferencias derivadas de las anteriores, las que, en obvio de repetición, serán analizadas al tocar el capítulo de los derechos, para poder precisar la naturaleza de éstos.

b)"Aprovechamientos: Son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público, distintas de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan organismos descentralizados y las empresas de participación estatal." (2)

Estos ingresos desde su definición, son diferenciados de las contribuciones, pero ¿porqué el legislador estableció esa diferencia? y no sólo con las contribuciones, sino también con otro tipo de ingresos. La razón es que en "aprovechamientos" se engloban una variedad enorme de ingresos, cuya esencia no encuadra con los demás ingresos ordinarios; por decirlo de un modo más simple, son los ingresos varios o misceláneos, porque así el Estado engloba la totalidad de los rubros por los que --

puede obtener recursos, que de otra forma, quedarían fuera del orden tributario.

Voy ahora a explicar los tipos de ingresos extraordinarios-- en el orden de su aplicación, cuando los ordinarios son insu-- ficientes:

A) Financiamiento Interno: Son los créditos que otorgan --- personas o instituciones nacionales, así como de la emisión de títulos o certificados de diversa índole (ejemplo de esto último, son los CRTES).

B) Financiamiento Externo: Son los empréstitos procedentes-- del extranjero, ya sea de bancos privados o de organismos como el Banco Interamericano de Desarrollo, el Fondo Monetario Integ nacional, entre otros.

C) Emisión de Moneda: Es el último recurso por lo riesgoso-- que es aplicarlo, debido a que desencadena la inflación. Todo-- país tiene un respaldo consistente en divisas, oro, plata, --- exportaciones, producto interno bruto, y demás recursos finan-- cieras, que totalizan un determinado monto, que es el que respal da a la moneda del país. La moneda tiene un valor en relación -- a su respaldo, que se denomina "Derechos Especiales de Giro" -- (DEG); si se emite más moneda en relación al DEG, entonces la - moneda vale menos, se devalúa y se genera inflación; de ahí que sea un recurso empleado sólo en casos extremos y con cautela; = aunque en nuestro país, esto último sí se ha dado.

Resumiendo este capítulo, podemos decir que las contribucio-- nes tienen su origen en la sociedad misma, por virtud de que -- ésta, para lograr sus fines, creó al Estado y para cumplir esos

fines, ne necesitan recursos financieros, los cuales obtendrán de la sociedad misma. A los recursos que el Estado necesita --- para realizar su actividad, se les denomina Ingresos; y dentro de ellos existen diversos tipos y clases. Las contribuciones -- son un tipo de ingreso de la clase de los ordinarios.

## B) MARCO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL DE LAS CONTRIBUCIONES

En la Constitución vigente del 5 de Febrero de 1917, se ----  
 confiere al Estado la facultad de recurrir al núcleo social ---  
 por recursos; ésta se encuentra contenida en el artículo 31 ---  
 fracción IV que a la letra dice:

"ARTICULO 31.- Son obligaciones de los mexicanos:...Frac--  
 ción IV.- Contribuir con los gastos públicos, así de la  
 Federación, como del Estado y Municipio en que residan, -  
 de manera proporcional y equitativa que dispongan las ---  
 leyes."

Al expresar este precepto, "Son obligaciones de los mexica--  
 nos", les impone un deber al que han de ceñirse todos los naci--  
 onales, estableciendo el derecho correlativo del Estado a cobrar  
 esa contribución.

Toda obligación es un deber impuesto a alguien para cumplir--  
 un objeto, el cual es derecho del sujeto, al que la beneficia--  
 rá tal objeto. La obligación puede ser impuesta por el mismo --  
 beneficiario o por otro sujeto. En este caso, no es el Estado -  
 el que impone las obligaciones, sino la sociedad, que es la ---  
 creadora de la Constitución, y el Estado es beneficiario y ----  
 facultado para hacer valer ese derecho.

Ubicamos otro elemento en la palabra "mexicanos"; la obliga--  
 ción se impone a personas que por nacimiento o naturalización -  
 tengan el carácter de nacionales.

La misma Constitución determina la nacionalidad en su -----  
 artículo 30; por tanto, todos los que se encuentren dentro ----

de las hipótesis señaladas por el citado precepto, están obligados a contribuir.

Se nota de inmediato en el texto, que esa obligación se impone sólo a mexicanos y no a extranjeros que se encuentran en el país, sean inmigrantes, no inmigrados o inmigrados. Sin embargo, la misma Constitución esclarece bien la situación, ya que toma en cuenta que si la imposición fuera sólo a nacionales, se crearía una situación de desigualdad frente al extranjero, --- contraría totalmente al espíritu constitucional, que pretende una igualdad, inclusive, con preferencia al mexicano en algunos casos. Estos, tomando en cuenta, que el artículo primero --- constitucional establece el goce de las garantías individuales para todo individuo y por lo tanto también la imposición de las obligaciones, salvo aquellas que sean expresamente sólo para --- mexicanos.

Para evitar confusiones y precisar más la situación del extranjero respecto del fisco, el Derecho Positivo optó por tomar en cuenta, no la nacionalidad, sino la residencia; ya que la --- estadía por un determinado tiempo en la nación, es la que decide el país que gravará a las personas y ésto nos define más --- correctamente quiénes intervendrán en la relación del fisco --- con los obligados. El concepto de residencia abarca mejor a los sujetos pasivos; pues, comprende a todos aquellos que se en--- encuentran en el país por una temporada determinada, sin hacer --- de este modo, diferencias desfavorables a nacionales.

Las leyes en las que se plasmó este sentir, fueron la Ley --

de Nacionalidad y Naturalización, que en su artículo 32 fija --- la obligación del extranjero de cumplir como si fuese mexicano, excepto las obligaciones de tipo político. La otra ley que ---- recogió este sentir, es el Código Fiscal de la Federación, ---- vigente, que en su artículo 9o. establece:

"Artículo 9o.- Se consideran RESIDENTES en territorio nacional:

I.- Las personas físicas:

- a).- Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
- b).- Los de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún -- cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II.- Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio. Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional".

Así queda bien definido, que no es la nacionalidad, sino la residencia la que impone el nexo entre el particular y el fisco, cualquiera que sea la nacionalidad de aquí.

Al referirse a "mexicanos", el precepto constitucional abarca a la generalidad de ellos, sean ciudadanos o no; personas -- físicas o morales; capaces o incapaces; porque la noción de --- "mexicanos", implica a los señalados por el artículo 30 Constitucional, hijos de padres mexicanos nacidos en el extranjero; los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, mercantes o de guerra; y los mexicanos por naturalización. Desde luego, no se excluye a extranjeros residentes en el país o a las personas morales descritas por el Art. 9o. del Código Fis--

cal de la Federación, que como ya se vió y explicó, también ---  
deben cubrir obligaciones fiscales.

Los mexicanos se someten a la relación impositiva, sean ---  
ciudadanos o no; basta para ello la residencia; por lo que un -  
no ciudadano, que no tenga capacidad de ejercicio, pero sí de -  
goce, está obligado. Tal es el caso de un menor de edad dueño -  
de un inmueble, que está obligado a pagar el impuesto predial -  
correspondiente, mas no a formular declaraciones o hacer liqui-  
daciones; éstas las cumplirá su tutor; es decir, llevará a cabo  
su obligación principal, pero no la secundaria.

Puede darse el caso contrario: el de cumplir obligaciones --  
secundarias, sin llevar a cabo las principales. Ese sería el --  
caso de una negociación mercantil, en la que no se haya obtenido  
ingreso, y debe hacer las liquidaciones correspondientes al ---  
I.V.A., para tener continuidad en las declaraciones.

El siguiente elemento lo encontramos en la frase "contribuir  
al gasto público". La palabra "contribuir" significa aportar,--  
cooperar, dar algo para un fin determinado. Notamos entonces,--  
que el Constituyente de origen escogió la palabra adecuada, ---  
ya que se está dando algo para un fin específico, que es el ---  
gasto público.

El contribuir es la piedra angular de esta tesis, ya que ---  
trato de definir las diferentes formas en que se realiza; es --  
entonces, el género, y sus tipos son las especies.

La idea de contribuir se desprende de la causa del Estado, -  
porque se origina para satisfacer las necesidades de la socie--



dad y para eso requiere de elementos materiales, los cuales se obtendrán de las aportaciones de los miembros de la sociedad.

Además, el Estado está ligado con el particular, no sólo por la razón antes dicha, sino además, porque la subsistencia y --- continuidad de aquél, depende indispensablemente del particu--- lar; existiendo un sometimiento del Estado a la Sociedad, en el orden jurídico y económico.

Hay una justificación para toda contribución, por lo que nunca debe ser impuesta en forma caprichosa, sino que debe tener -- una razón de ser, un objeto y en este caso, en el gasto público; pues se va a dar una aportación con el fin de que el Estado --- lleve a cabo sus labores.

Esto nos hace ver que las contribuciones deben sujetarse --- siempre al mandato constitucional, como todo acto de autoridad del Estado; esto es, por el principio general de derecho: "El -- Estado sólo puede hacer lo que le está permitido".

Expresé que la Carta Magna establece lo que el Estado puede hacer y las contribuciones son parte de ese quehacer, por lo -- tanto, están sujetas a los siguientes requisitos:

- 1.- Deben ser para cubrir el gasto público.
- 2.- Ser dadas por una Ley; y
- 3.- Ser proporcionales y equitativas.

Ya he explicado, que el cubrir el gasto público es el fin de las contribuciones, siendo pues uno de sus fundamentos. El que se establezcan por Ley, implica, que el Estado sólo hace lo que

la Constitución y las leyes le permiten; por tanto, sólo podrá--  
afectar el patrimonio del particular cuando éste se sitúe en ---  
alguna de las hipótesis que las leyes marquen como generadoras -  
de una contribución; si no se cae en el supuesto de ley, no hay-  
obligación y si no existe una ley que lo imponga, tampoco lo ha-  
brá. Este razonamiento lo hago en base al principio de legalidad  
expuesto en el párrafo anterior, y al principio general de dere-  
cho: "nullum tributum sine lege" (no hay tributo sin ley).

La proporcionalidad y equitatividad de las contribuciones son  
dos características esenciales fundadas en el principio de equi-  
dad, pero ambas nociones son muy vagas y de contenido muy amplio.

La noción de proporcionalidad se refiere a que todos los in--  
puestos se aplican conforme a la capacidad contributiva; es de--  
cir, conforme a la proporción que se tiene de acuerdo a la ri--  
queza o bienes del particular.

Lo equitativo del tributo debe entenderse fundamentalmente --  
conforme al principio general de derecho, concebido desde los --  
tiempos del derecho romano, que es: "dar a cada quién lo suyo eg  
gún su situación". Este precepto se armoniza admirablemente con-  
la noción de proporcionalidad, ya que proporciona el límite de -  
hasta dónde llegará el E<sup>S</sup>tado a afectar el patrimonio del parti-  
cular, y para ésto, hasta qué punto está obligado a contribuir -  
con los gastos públicos.

¿A quiénes se debe pagar la contribución? Debe pagarse a los -  
sujetos activos de la relación tributaria, que son:

la Federación, los Estados y los Municipios del lugar de residencia del contribuyente; entendiéndose como lugar de residencia o domicilio fiscal, el cual se define por el artículo 100. del Código Fiscal de la Federación, cuyo texto dice:

"Artículo 100.- Se considera domicilio fiscal:

I.- Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realicen actividades empresariales, el local donde se encuentre el principal asiento de sus negocios;
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades;
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II.- En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio;
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento, en el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto, el "que designen".

Al analizar este precepto, notamos que se hace referencia siempre al lugar donde la actividad generadora de la obligación tiene su centro y no se atiende al domicilio familiar o conyugal, aunque éstos pueden coincidir con los supuestos de la Ley Fiscal.

Ahora estudiaremos a los sujetos activos en el contexto de nuestra Constitución. El artículo 124, otorga a los Estados la facultad soberana en materia contributiva; ésto, en virtud de que el citado precepto establece que todas las facultades no --

expresamente conferidas a los funcionarios federales, se entienden como reservadas a los estatales. Entonces, tenemos que --- facultades se encuentran conferidas a la federación. El artículo 73 fracción VII, dice: que el Congreso de la Unión tendrá -- facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. En esta fracción la Federación no tiene límite alguno, ya que es ella quien elabora el presupuesto y su único freno es el artículo 31 fracción IV, que impone la proporcionalidad y equidad de las contribuciones.

La fracción XXIX del mismo artículo 73 establece facultades exclusivas de la Federación en materia fiscal, dice así:

"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

...Fracción XXIX.- Para establecer contribuciones:

- 1) Sobre comercio exterior.
- 2) Sobre aprovechamiento y explotación de recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27.
- 3) Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4) Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y:
- 5) Especiales sobre:
  - a) Energía eléctrica.
  - b) Producción y consumo de tabacos labrados.
  - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
  - d) Cerillos y fósforos;
  - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
  - f) Explotación forestal; y:
  - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas, participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales; en la proporción que la Ley Secundaria Federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos, por concepto del impuesto sobre energía eléctrica."

Estas son facultades exclusivas de la Federación, pero los -- Estados también poseen facultades o poder tributario propio. --

Por principio el término deberá ser Entidades Federativas, --- ya que así se engloba también al Distrito Federal que no es -- Estado. La fracción IV del artículo 115 Constitucional, señala lo siguiente:

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

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

- a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

- b).-Las participaciones federales, que serán cubiertas -- por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen -- por las legislaturas de los Estados.

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

Las Leyes Federales no limitarán las facultades de -- los Estados para establecer las contribuciones a que se -- refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones -- con relación a las mismas. Las Leyes locales no establecerán exenciones o subsidios en favor de personas físicas o morales ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes de dominio público de la Federación, de los -- Estados o de los Municipios, estarán exentos de dichas -- contribuciones.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las Leyes de -- Ingresos de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por -- los Ayuntamientos con base a sus ingresos disponibles."--

Vemos aquí, que se impone a los Estados la forma de gobierno -- y el respeto a un mínimo de ingresos de los Municipios, que tam

poco la Federación puede afectarlos, salvo en el caso de bienes de dominio público, que sí están exentos.

Sin embargo, no se reconoce soberanía plena a los Ayuntamientos, ya que su presupuesto de egresos y Ley de Ingresos, deberán ser aprobadas por el Estado, el cual tiene también la facultad de revisión del incumplimiento de dichas leyes, debido a -- que el municipio no tiene función legislativa (el Municipio sólo recauda contribuciones y las eroga).

Los Estados tienen también prohibiciones en materia impositiva, que se entiende son facultades federales; dichas prohibiciones se encuentran en los artículos 117 y 118, siendo absolutas las primeras y relativas las segundas.

"Artículo 117.- Los Estados no pueden en ningún caso:

....IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su Territorio.

V.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente la entrada a su territorio ni salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos -- nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencia de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto a la producción -- similar de la localidad o ya entre producciones -- semejantes de distinta procedencia.....

IX.- Gravar la producción a copia o venta del tabaco -- en rama en forma distinta o cuotas mayores de las que el Congreso autorice....."

Ahora vemos una prohibición relativa, que no es facultad -- exclusiva de la Federación.

"Artículo 118.- Tampoco pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I.- Establecer derechos de tonelaje; ni otro alguno de -- puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones....."

Vemos que existen facultades expresamente conferidas a la -- Federación que el Estado no deberá invadir. Sin embargo, tam-- bién existen facultades llamadas "concurrentes" o "coinciden-- tes", que son las que no se encuentran claramente definidas de-- quíen son exclusivamente, ya que ambas competencias abarcan -- esas materias.

Como las facultades concurrentes pueden originar hasta una - triple imposición, se pretende, actualmente, desaparecerlas a - través de Convenios de Coordinación Fiscal; los cuales, son re-- gulados por la Ley de Coordinación Fiscal, que establece las -- bases de los convenios, distribuyendo las diferentes contribu-- ciones entre los sujetos activos. Así, en cada contribución in-- tervendrá un sólo sujeto activo. Se aclara, que ningún sujeto - activo sufrirá merma en sus ingresos, ya que cada uno de ellos-- cede alguna contribución en favor de otra.

Respetando el principio de legalidad de las contribuciones, - en cuanto a que deben destinarse a cubrir el gasto público, el - artículo 126 dice:

"Artículo 126.- No podrá hacerse pago alguno que no esté - comprendido en el presupuesto o determinado por ley poste-- rior".

Por ley posterior se debe entender toda aquella que se deri-- ve del presupuesto de egresos.

El artículo 131 en su párrafo segundo, confiere al Estado a-- través del Congreso de la Unión, la facultad no sólo de fijar - contribuciones, sino también la de ser orientador, coordinador - y conductor de la economía nacional. Este precepto tiene íntima - relación con el artículo 25 Constitucional, que es donde expre--

samente se consagra este papel (rector de la economía nacional); de estos dos preceptos deducimos, que las contribuciones pueden tener como fin no únicamente cubrir el gasto público (fin fiscal), sino también la de dirigir la economía (fin extrafiscal), apoyando y estimulando a algunos sectores, limitando importaciones, creando exenciones, y otras medidas más. El texto es el siguiente:

"Artículo 131....El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de vehículos; artículos y efectos cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio ejecutivo al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año someterá a su aprobación el uso que hubiera hecho de la facultad concedida".

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido, que en las contribuciones no es necesario que se aporten directa o inmediatamente a cubrir el gasto público, sino también pueden aplicarse para proteger algún sector de la economía. (3).

El Ejecutivo puede llevar a cabo la anterior facultad a través del envío de iniciativas de la Ley al Congreso o de la facultad reglamentaria, contenida en el artículo 89 párrafo primero Constitucional, pero ésta última debe respetar a la Ley que se pretende reglamentar y el principio de jerarquía constitucional. En el primer caso va a someter a la consideración del Congreso su iniciativa y éste le dará el carácter de Ley; en el segundo caso, únicamente va a dar disposiciones para



la aplicación y ejecución de las Leyes.

Por último, el artículo 133 Constitucional, nos da la escala-jerárquica de las leyes, a saber:

- 1.- Constitución.
- 2.- Tratados Internacionales.
- 3.- Leyes Federales (vg. Código Fiscal)
- 4.- Leyes Especializadas y Secundarias (vg. Ley del Impuo  
to Sobre la Renta.
- 5.- Disposiciones Administrativas (vg. Reglamentos)
- 6.- Norma individualizada.

En este capítulo se ha expuesto y analizado la base constituo  
cional de las contribuciones, materia indispensable para tratar  
el tema objeto de esta tesis.

En el transcurso de esta tesis, veremos incluso qué tan apo-  
gados a la Constitución están las contribuciones fiscales para-  
saber si están correctamente definidas, de no ser así entonces-  
buscaremos ajustarlas a lo que deben ser.

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

- (1) Art. 3o., párrafo 1o. del CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, vigente.
- (2) Art. 3o., párrafo 3o., del CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, vigente.
- (3) Tesis 797 pág. 458 2a. Sala.  
Tesis 1178 página 437 2a. Sala.  
Vol. Administrativo.

## CAPITULO II

## ESTUDIO DE LAS CONTRIBUCIONES:

## A).- LOS IMPUESTOS:

Es el tributo que pagan los particulares al Estado en base a la proporción de su riqueza. La razón de este enunciado, es que no se puede dividir el gasto público en proporción a la utilidad que el particular obtiene por la satisfacción de la necesidad que tenía. Así se puede, como afirma Ataliba:

"Transferir efectivamente a las arcas públicas, en forma objetiva, igualitaria, rápida y económica, aquella parcela del patrimonio privado que la Ley atribuye al Estado. El criterio informador del Impuesto, es la capacidad económica de los contribuyentes". (1)

Entre las definiciones doctrinales que considero más acertadas, cito las siguientes:

"La obligación de dar o hacer, coactivamente impuesta por mandato de una Ley o de un acto expresamente autorizado por éste en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo una sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de la obligación tributaria (2).

"El Tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la Ley como hechos imposables a toda actividad estatal relativa al obligado". (3).

"El impuesto es la parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas que aquella renta propiedad de economías privadas, y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica, y recíproca de su parte". (4).

"El impuesto es una cuota, parte de la riqueza que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ---

ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible". (5).

En las anteriores definiciones observamos los elementos ---- fundamentales del impuesto, lo cual no ocurre con la definición del Código Fiscal de la Federación vigente, que únicamente señala el género próximo, pero no precisa la diferencia específica; ésta queda fijada en una forma amplia, a pesar del carácter residual de la definición. Para estudiar al impuesto, hay que recurrir a los elementos que discierne la doctrina. Veamos ahora la definición legal y a continuación, los elementos.

"Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, los que se definen de la siguiente manera:

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas por Ley, que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o da hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III - de este artículo".

a).- ES UNA PRESTACION.- El particular entrega una por----- ción de su patrimonio al Estado sin recibir nada a cambio en -- forma directa o inmediata; entre el pago y la actividad estatal no hay una relación perceptible; para ser más claro, el particular simplemente entrega la cantidad de dinero o especie a la que está obligado, sin que nada le entregue el Estado por su -- contribución.

b).- SE CAUSAN EX-LEGE.- Se realizan cuando el particular -- se sitúa en la hipótesis señalada por la Ley como generadora -- del impuesto; no es necesaria la resolución de una autoridad; -- pues nace automáticamente.

c).- EN DINERO O EN ESPECIE Y CON CARACTER DEFINITIVO.-----

El impuesto deberá pagarse en moneda de curso legal, excluyendo los servicios personales obligatorios. En forma esporádica, se acepta el pago de algunos impuestos en especie, como en el caso de los productores de oro y otros metales preciosos; o en la Ley de Ingresos de 1983, en que se aceptó que los pintores y escultores podían pagar el Impuesto Sobre la Renta, con obras de arte, que serían tomadas conforme al valor que les asignaran los peritos de la Secretaría de Hacienda.

Se les tiene como pagos definitivos, porque una vez cubierta la cantidad que señala la hipótesis de Ley, en que se encuentre el particular, no se le hará ningún otro cobro por el mismo hecho.

d).- QUE EL ESTADO FIJA UNILATERALMENTE.- El Estado, en virtud de las facultades que la Constitución le otorga, tiene la soberanía, el imperium para fijar los impuestos sin necesidad de establecer un acuerdo de voluntades con el contribuyente; el Estado lo fija y cobra y el particular cumple. Sin embargo, el poder del Estado no es ilimitado, pues está sujeto a las necesidades financieras para el cumplimiento de sus funciones y atribuciones y por otro lado, a la capacidad contributiva del particular.

e).- CON CARACTER OBLIGATORIO.- El Estado puede, coactivamente, obtener del particular los impuestos que le fije la Ley. La obligación de contribuir nace ex-lege y constituye una necesidad política y no tiene como fuente un acuerdo de voluntades;

el Estado con su imperium, puede exigir del particular, incluso por medio de la fuerza pública, los impuestos a los que está obligado.

f).- EL PRESUPUESTO DE HECHO ES INDEPENDIENTE DE TODA ACTIVIDAD ESTATAL RELATIVA AL SUJETO PASIVO.- Este es el elemento que identifica al impuesto, ya que hay una total independencia de la actividad estatal con la obligación de pagar; no hay ningún vínculo en la hipótesis de incidencia de la actividad del sujeto activo con la del pasivo.

El hecho que puede ser supuesto de un impuesto, puede asumir múltiples facetas, porque el legislador goza de amplísima libertad para determinarlo; ya que cualquier acto del particular no vinculado con la actividad estatal, puede ser causal de impuesto. A este respecto, Berlini sostiene:

"...cualquier situación puede ser considerada por el legislador como indónea para legitimar la aplicación de un impuesto, y por tanto, cualquier hecho puede considerarse como apto para generar una obligación tributaria, por lo que el presupuesto objetivo del tributo (impuesto), no puede, al igual que el delito, definirse con arreglo a elementos intrínsecos y apriorísticos, sino únicamente con arreglo a las consecuencias que se derivan del mismo y por tanto, debe definirse como aquel hecho jurídico cuya realización nace de la obligación tributaria". (6).

Por su parte Jarach afirma:

"...En el mundo concreto en que vivimos, ningún Estado crea impuestos cuyo presupuesto consiste, por ejemplo, en ser inteligente o en ser estúpido, o en ser rubios o morenos, tener nariz griega o aguileña, las piernas derechos o torcidas. No decimos que el Estado deba o no cobrar impuestos según estos criterios caprichosos; sólo decimos que ningún Estado, porque viene de derecho positivo, obra de tal manera, decimos, que dan un criterio según el cual los legisladores escogen los hechos imponibles, y que los impuestos no se cobran según el criterio de legisladores provistos de fantasía. Todas -

las situaciones y todos los hechos a los cuales está vinculado el nacimiento de una obligación, tiene como características las de representar un estado o movimiento de riqueza; esto se comprueba con el análisis inductivo del Derecho positivo, y corresponde al criterio financiero que es propio del impuesto; - el Estado exige una suma de dinero en situaciones -- que indican una capacidad contributiva. Es cierto que el Estado, por su poder de imperio, podría exigir --- impuestos en base a cualquier presupuesto de hecho, -- por caprichoso que fuera. Pero el Estado, afortunadamente no lo hace así." (7)

g).- A CARGO DE PERSONAS FISICAS O MORALES.-- Toda aquella persona física o moral, que conforme a lo dispuesto por el Código- y Leyes Fiscales tengan capacidad contributiva para obligarse-- y que se encuentren en la situación generadora de un crédito -- fiscal, deberán cubrirlos.

h).- DESTINO, CUBRIR LOS GASTOS PUBLICOS.-- Se entiende por-- gastos públicos, los generales, indivisibles, de aprovechamiento para toda la colectividad. El derecho, el aprovechamiento, - la aportación de seguridad social y la contribución especial, - por el contrario, tienen como fin el gasto público, pero en --- forma especial o concreta; es decir, el servicio que proporciona como contraprestación.

B).- LOS DERECHOS:

En esta contribución, el Estado va a desplegar una actividad directa e inmediata respecto del particular que la cumple; en esta situación, el contribuyente paga obligatoriamente una--contraprestación por la actividad estatal, la cual se realiza-- como un servicio jurídico hacia una persona determinada que -- lo solicita o que en cumplimiento de una Ley debe recibirlos.

Al respecto, Jarach nos dice:

"Un principio que es obvio y que es común también al derecho privado, es aquél de hacer pagar a determinado servicio. Es la misma idea que está a la base del precio, una contraprestación entre un servicio-prestado y una suma que debe pagarse a cambio; pero en materia tributaria existe un elemento calificad-- or que no hay en el precio, y es el carácter compulsivo propio de esta obligación tributaria. Entonces-- uno de los criterios es el de hacer pagar a los que reciben un servicio en ocasión y como contraprestación de ese servicio. Esto es, lo que ha dado lugar a un tributo que se llama tasa y que en nuestro -- idioma habitualmente se denomina tasa "retributiva" donde la palabra retributiva --que en cierto modo -- está de más, porque de por sí la tasa es retributiva-- sirve para aclarar la naturaleza sustancial del tributo, o sea el criterio por el cual determinado-- hecho es elevado a la categoría de supuesto legal-- de una obligación". (8)

Cabe hacer notar que en casi todos los países hispanoameri-- canos, se los denomina "tasa". Entre las definiciones que en-- cuentro más acertadas, están las siguientes:

Definiciones legales:

"Las contraprestaciones requeridas por el Poder Pú-- blico en pago de servicios de carácter administra-- tivo, prestados por él" (9).

"Las contraprestaciones requeridas por el Poder Pú-- blico, conforme a la Ley, en pago de un servicio". (10).

".....Se cobrarán los derechos que establece esta-- Ley por la prestación de servicios públicos o por-



el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público". (11)

"Las contribuciones establecidas por la prestación de un servicio proporcionado por el Estado en su carácter de persona de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público". (12)

El modelo de Código Tributario para América Latina, dice: --  
 "La tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público-- individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado". (13).

#### Definiciones Doctrinales:

Margain Manatou sostiene la siguiente definición:

"La prestación señalada por la Ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares" (14)

Giuliani Fonrouge lo define así:

"La prestación pecuniaria exigida compulsivamente -- por el Estado en virtud de la Ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al -- obligado". (15)

Estudiaremos ahora las características propias de sus elementos:

1.- ES UNA CONTRAPRESTACION EN DINERO.- Todos los doctrinistas se pronuncian en forma unánime por este elemento, ya que el contribuyente paga una cantidad de dinero por un servicio que-- el Estado proporciona. Los Códigos Fiscales de 1938 y 1967 sí-- incluían en su definición este elemento, cosa que el Código --

vigente no hace.

Encontramos una excepción bastante interesante a esta ----- característica, en la Ley Federal de Derechos, que establece -- en su artículo 267 fracción III, párrafo 2o., lo siguiente:

El Impuesto Sobre la Producción de Oro, se pagará invariablemente en la misma especie; la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general determinarán que otros impuestos de producción se pagarán en especie.

Esta disposición tiene su origen en la Ley de Impuestos y -- Fomento a la Minería de 31 de diciembre de 1977, la cual esta blicia en su artículo 8o. fracción II, párrafo 2o., lo siguiente:

"El Impuesto Sobre la Producción de Oro se pagará inva riablemente en la misma especie; la Secretaría de Ha- cienda y Crédito Público mediante disposiciones de -- carácter general determinarán que otros impuestos de producción se pagarán en especie".

Expresamente, se tenía que pagar únicamente en oro, no permi tiéndose hacerlo en dinero. Antes de entrar en vigor esta Ley, -- los anteriores ordenamientos permitían el pago a elección del -- contribuyente, en dinero o especie; o sea en productos de oro, -- plata y cobre.

Al crearse la Ley Federal de Derechos, se derogó a la Ley de Impuestos y Fomento a la Minería, ya que la contribución por -- uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, pasó de ser impuesto, a convertirse en Derecho, lo cual es sumamente discu- tible, dado que no hay contraprestación por parte del Estado, y como analizaremos más adelante, no tiene las características -- de los Derechos, sino de impuestos.

2.- ES UNA OBLIGACIÓN EX-LEGE CUYOS ELEMENTOS DEBEN ESTAR -- PLENAMENTE CONTENIDOS EN LA LEY.- Para que surja la obligación de pagar el derecho, es necesario que el hecho generador de la contribución coincida con la hipótesis de Ley; dicho más claramente, la obligación de pagar esta contribución nace cuando el particular hace uso del servicio que presta el Estado; el cual, se encuentra previsto en la Ley como derecho (ex-lege); si la Ley no lo consigna como tal, no habrá obligación del contribuyente, sino contractual (EX-CONTRACTU). Nace, pues, la obligación, de la voluntad de la Ley y no del acuerdo de las partes.-

Margain Manatou sostiene:

"No por el hecho de que el particular sea el que deba provocar la prestación del servicio, debemos concluir que los derechos se pagan voluntariamente. La provocación del servicio y el pago del costo son dos momentos distintos. Aceptar que el pago de los derechos es voluntario, conbase en que si el particular desea cubrir ninguna cantidad por ese concepto, basta con que se abstenga de hacer uso de los servicios públicos,....., si una persona no desea ser causante de un impuesto, basta con que se abstenga de realizar los hechos gravados. En el momento en que el Estado presta un servicio particular cuyo costo debe ser sufragado por el usuario, surge la obligación a cargo de éste de pagarlo; en ese momento el particular coincidió en la situación prevista en la Ley como generadora de un crédito fiscal". (19)

3.- EL PRESUPUESTO ES UN SERVICIO JURIDICO INHERENTE AL ESTADO.- El Código Fiscal vigente establece, que el derecho se causará por la prestación de un servicio proporcionado por el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación.

Constitucionalmente, los únicos servicios por lo que se pueden cobrar derechos, son los prestados por la administración pública, ya que ni el Poder Judicial, ni el Poder Legislativo--

pueden hacerlo, por cumplir con sus funciones.

El servicio que presta el Estado debe tener la característica de ser divisible, individualizable, conmesurable o *uti singuli*; así, el servicio que presta puede ser medido y técnicamente es posible cobrarlo. En cambio, los servicios indivisibles, generales, inconmesurables o *uti universi*, no pueden ser medidos con la consiguiente imposibilidad de cobrarse a cada individuo que los use o se beneficie de ellos; tal es el caso de los servicios de policía y defensa nacional.

Ataliba expone (16); a este respecto, la hipótesis de incidencia y explica, que el presupuesto de hecho es una actividad directa e inmediatamente referida al particular, el cual, al situarse en la hipótesis legal, se constituye como obligado; así, la actividad estatal tiene referibilidad a alguien que es sujeto pasivo de la obligación tributaria. Se distingue, en base a esta hipótesis, de la contribución especial, en que la actividad estatal es directa e inmediata, ya que entre el particular y Estado existe una situación intermedia.

Otra característica que debe contener el servicio, es que sea de carácter jurídico, inherente al Estado, y éstos son los que no pueden ser prestados por particulares, debido a que sólo el Estado los puede prestar por y en su calidad de soberano.

Tampoco pueden ser servicios públicos de naturaleza estrictamente económica. Sobre esto, Flores Zavala opina:

"...los ingresos que se perciben por el Estado bajo el nombre de productos, generalmente estas actividades no las desarrolla el Estado directamente, sino-

por medio de empresas de economía mixta, y el ingreso tiene el carácter de dividendo". (20)

Pugliese nos da también una opinión importante y distingue-- dos grupos de servicios prestados por el Estado:

"Los que éste presta en su calidad y a causa de su calidad de ente soberano de Derecho Público, --a -- los que corresponde el pago de un tributo-- y los -- que presta substituyendo a las empresas privadas-- por motivo de oportunidad política o conveniencia económica a las que corresponde el pago de un precio. Respecto de los primeros, encontramos por -- ejemplo: el servicio postal, eléctrico, telecomunicaciones, etc., se puede hablar con propiedad de -- un monopolio, los servicios prestados por el Estado no pueden en modo alguno ser prestados por -- empresas particulares, no ya por la prohibición legal, que aquí desempeña un papel subordinado, sino en especial porque la utilidad de tales servicios desaparece para el ciudadano cuando son prestados por el Estado." (21)

Otro carácter distintivo del Derecho, es que se destina a cubrir el gasto público, lo cual no ocurre con los servicios de -- naturaleza económica, ya que sus rendimientos se destinan a --- cubrir los entes que prestan ese servicio. Como ejemplos podemos señalar a Petróleos Mexicanos, Inmevisión, Conasupo, entre otros, ya que se trata de organismos con patrimonio y personalidad propia, que prestan un servicio no jurídico, no atribuible a un Poder Soberano.

4.- ESTA REGIDO POR EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. Los derechos-- deben estar consignados en la Ley, causándose, como ya se dijo, cuando el contribuyente solicita el servicio público; es decir, que se coloca en la hipótesis de ley, que genera la obligación-- fiscal, y no sólo la causación, sino también su cobro y monto -- deberán ser conforme a lo que señala la Ley.

Anteriormente, para la creación, supresión o modificación--- de las tasas o tarifas de los derechos, se otorgaban amplias fa- cultades al ejecutivo en la Ley de Ingresos, pero esa anticon- stitucionalidad se corrigió en la Ley Federal de Derechos, de -- 1984; en la cual , las tasas o tarifas de los derechos son fija- dos por la Ley, y no por la autoridad, ya que la fijación de -- ingresos corresponde a actos legislativos y no administrativos.

5.- DESTINO.- Como contribución que es, debe destinarse a -- cubrir el gasto público; pero en el caso de los derechos, debe- destinarse a cubrir la financiación del servicio público corres- pondiente; pues, éste es el presupuesto de la contribución que- se causa, ya que si se destinara al gasto público en general, -- caería en la figura de impuesto. No se limita al costo, sino -- al destino que debe ser el servicio que sirve de razón y causa- jurídica del Derecho.

6.- RAZONABILIDAD DE SU COSTO. Este elemento tiene particu-- lar importancia, ya que es limitación al monto de la contribu-- ción, que como tal debe ser proporcional y equitativa. Son con- traprestaciones, pero no en sentido de derecho privado, que cor- responda exactamente al valor del servicio, pues, los servicios públicos, se organizan en función del interés general y secunda- riamente de los particulares.

La proporcionalidad y equitatividad del derecho es distinta- a la del impuesto, ya que éste no consiste precisamente, en --- igualdad o equivalencia entre el costo del servicio prestado a- cada particular y la cantidad que se paga por él; aquí debe --- pagarse lo que corresponde aproximadamente al costo del servi--

cio prestado, de la adecuada proporción entre el servicio ----- público y la cuantía del derecho y de una razonable, prudente o discreta proporcionalidad entre ambos.

La exposición de Motivos de la Ley Federal de Derechos de -- 1982, señala lo siguiente:

".....Se ha considerado la conveniencia de simplifi-  
car las obligaciones de los contribuyentes y en la-  
de reducir los costos administrativos, así como eli-  
minar aquellas contraprestaciones que en unos casos  
son exageradas y en otros demasiado bajas en rela-  
ción con la prestación de los servicios".

7.- POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE BIENES DE DOMINIO PUBLI-  
CO.- El Derecho por estos rubros, se cobra por razón de que son  
bienes propiedad de la Nación y su uso o aprovechamiento se ---  
lleva a cabo por personas particulares; quienes, por consecuen-  
cia, reciben el beneficio de esos bienes, y para evitar que --  
surjan injusticias, se establecen derechos para que la Nación--  
a su vez participe de dichos beneficios. En esta situación fin-  
cal, el Estado no despliega ninguna actividad respecto del par-  
ticular, no presta ningún servicio, únicamente permite que ex-  
ploten el bien de dominio público y desde luego, cobra el dere-  
cho; aquí no hay una actividad positiva del Estado respecto del  
particular que solicita el uso o aprovechamiento del bien pú--  
blico. Pero surge la cuestión, en este caso, respecto a que la-  
actividad del Estado ¿No constituye en este caso, un hecho nega-  
tivo, una obligación de no hacer?. Esta interrogante será con-  
testada en las conclusiones de esta tesis.

### C.- LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

El Código Fiscal vigente las considera contribuciones, dado que tienen características afines a los tributos, pero guarda -- elementos que les dan identidad propia; vienen a ser los pagos -- que deben cubrir aquellas personas (patrones, asegurado, bene-- ficiarios) por concepto de cuotas, créditos, o beneficios que -- contraigan por servicios de seguridad social contemplados en -- las leyes respectivas.

Son diversas las aportaciones que existen en México; las -- son por vivienda, jubilación, servicios médicos, guarderías, cré -- ditos, entre otras. A su vez, existen diversos órganos presta-- dores de servicios y que se encargan de recaudar las contribu-- ciones, entre ellos el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto Nacional de Fomento para la Vivienda de los Trabaja-- dores, el Banco Nacional del Ejército y la Armada, entre otros.

En el caso de las contribuciones al Instituto Mexicano del -- Seguro Social, existen dos tipos de aportaciones; la primera, -- son las cuotas periódicas que deben cubrir tanto el patrón como el trabajador y que vienen a integrar el capital constitutivo, -- que es la reserva actuarial con que cuenta el Instituto para -- llevar a cabo los servicios, en caso de realización del sinies-- tro.

Tanto patrones como trabajadoras están obligados a cubrir -- sus cuotas y a inscribirse e inscribir a sus trabajadores y en -- caso de omitir estas obligaciones aparece la segunda figura de --



esta aportación, que es el crédito por capital constitutivo.-- En caso de que ocurra un siniestro, el patrón debe entregar -- los capitales constitutivos de prestaciones al Instituto, o -- bien, cuando el patrón asegure a los trabajadores en forma tal, que disminuyan las prestaciones a su favor o de sus beneficiarios, limitándose los capitales constitutivos, en este caso, a -- la suma necesaria para complementar las prestaciones.

Para poder exigir coactivamente las cuotas y los créditos -- por capitales constitutivos, originalmente se hacían constar-- en documentos que tenían el carácter de títulos ejecutivos.

Con posterioridad se reformó la Ley del Seguro Social, dándo le a estos pagos el carácter de fiscales y con otras reformas -- más, se extendió a los intereses moratorios y a los créditos -- por capitales constitutivos. El procedimiento de ejecución en-- caso de incumplimiento, se realizaba a través de las oficinas-- Federales de Hacienda de acuerdo a las normas del Código Fis-- cal. La Ley del Seguro Social vigente, en su artículo 267, le -- da el carácter de fiscal al pago de las cuotas, recargos y créditos constitutivos. La Suprema Corte de Justicia afirmó esta -- característica, de que las aportaciones del seguro social son -- fiscales únicamente para lo relativo a su cobro, y no a su naturaleza; además, se le da al Instituto Mexicano del Seguro Social el carácter de organismo fiscal autónomo para así garantizar -- una mayor seguridad en la prestación del servicio, ya que así-- puede determinar créditos, percibir las cuotas exhibidas volun-- tariamente por los obligados o en su caso, cobrar por medio -- del procedimiento económico-coactivo. Pero el Código Fiscal ---

vigente, le otorgó el carácter fiscal a las aportaciones de seguridad social, no sólo en cuanto al pago, sino también a su esencia, y tiene elementos iguales a los tributos: Son obligatorias, se causan ex-lege, el Estado las fija unilateralmente; pero en cambio, tiene notables diferencias. Entre ellas, que su causa eficiente no es el artículo 31 fracción IV Constitucional, sino el 123; los principios de proporcionalidad y equidad son diferentes puesto que la seguridad social, la vivienda y demás prestaciones se manejan con criterio predominantemente-económico y no político y los sujetos activos son los organismos públicos descentralizados que prestan los servicios.

Se han elaborado diversas teorías sobre la naturaleza de estas contribuciones, en especial sobre el Seguro Social, pero pueden hacerse extensivas a las demás aportaciones, dado que el género próximo es el mismo y son pocas sus diferencias. Entre esas posiciones doctrinales tenemos:

1.- La tesis de que las cuotas son impuestos.

Sostenida por Flores Zavala (23), porque considera que los elementos afines entre ambos, son que los fije unilateralmente el Estado y el que sean obligatorios para todo aquél que se sitúa dentro de la hipótesis legal, aunque ciertamente los impuestos deben ser para cubrir los gastos generales del Estado; sin embargo afirma este autor que es posible legal y técnicamente que se destinen para cubrir gastos especiales.

El trabajador debe cubrir su cuota, reciba o no el servicio, ya sea porque se realice o no la hipótesis de Ley; pero Flores-Zavala olvida que la cuota se paga para protegerse contra un --

riesgo cuya realización es contingente; es un contrato de seguro con todos los elementos de un seguro privado, aunque su causa y fin sea social. Aduce también Flores Zavala, que el patrón, como en el caso del Impuesto, no recibe ningún beneficio directo, mensurable o concreto al pagar su cuota (lo mismo podemos decir del trabajador), ni siquiera porque el Estado lo substituye en su obligación de cubrir los riesgos de sus trabajadores y ésto se debe a un cambio en el pensamiento político dominante en materia de relaciones de trabajo.

Sin embargo, considero que los fundamentos políticos nada tienen que ver con los jurídicos, y aún menos de servirles de base a la prestación estatal de eliminar la responsabilidad legal del patrón. La tesis de Flores Zavala me parece inaceptable, ya que carece de fundamentos firmes y suficientes para sostener su opinión.

## 2.- La tesis de que las cuotas son derechos.

En un gran principio el Ejecutivo le dió esta naturaleza a las cuotas, al incluirlas en la Ley de Ingresos de la Federación, en el capítulo de Derechos. Jorge I. Aguilar (24), apoyó esta tesis basándose en una ejecutoria del Tribunal Fiscal de la Federación, que los consideraba derechos, porque éste los tenía como contraprestaciones en razón de los servicios que brinda el Seguro Social. La misma Ley del Seguro Social los tiene como servicio público nacional, y en toda la Ley se comprende, que las aportaciones se pagan al Instituto por los servicios que se prestan.

Esta tesis es refutable, en virtud de que estos servicios --

no los presta la administración activa del Estado y tampoco son servicios meramente administrativos, ni los presta el Estado -- como autoridad. La obligación en los derechos nace cuando el particular manifiesta su voluntad de obligarse a hacer la contraprestación, mediante solicitud espontánea de que se preste el servicio; pero en las cuotas del Seguro Social, las obligaciones nacen sin la necesidad de esa solicitud espontánea, ya que la Ley impone esa obligación con una incidencia directa --- sobre el contribuyente.

### 3.- Tesis de que son contribuciones especiales.

Esta tesis sostiene que la naturaleza de las cuotas del Seguro Social no es la de los impuestos, porque el hecho generador del crédito fiscal se integra en referencia especial a la actividad estatal de la seguridad social; tampoco pueden ser derechos, ya que no hay la voluntad del particular de obligarse a pagar la contraprestación, sino que surge de la potestad tributaria del Estado. Entonces, hay que buscar su naturaleza en --- otro tipo de tributo, y Jorge I. Aguilar, Aguirre Pangburn, --- Moreno Padilla y Valdez Costa (25), entre otros, se pronuncian --- porque se trata de contribuciones especiales, ya que son fijadas unilateralmente por el Estado y son obligatorias; su objeto es cubrir un gasto que el Estado o la Institución realizan --- para la prestación de un servicio directo, en beneficio de un particular y prestado conforme a su reglamentación propia.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, siguiendo esta -- opinión, pronunció una ejecutoria en la que:

"Las cuotas obrero-patronales son créditos fiscales, ver daderos tributos o contribuciones en sentido genérico,-

en la terminología constitucional, que los patrones y obreros pagan obligatoriamente al Estado al beneficiarse de una manera especial por la implementación de un servicio público administrativo de la seguridad social, servicio que a la vez reporta un beneficio colectivo. Estos tributos tienen su funcionamiento jurídico, además de la sujeción a la potestad del imperio del Estado para imponer las contribuciones necesarias para hacer frente a los gastos públicos, en lo dispuesto por el artículo 123 fracción XXIX de la Constitución Pública, pues el Seguro Social constituye un servicio público nacional, establecido con carácter obligatorio. En ese orden de ideas, mientras el trabajador no haya sido dado de baja por el patrón, el Instituto Mexicano del Seguro Social está obligado a dar todas las prestaciones, siempre que se den los presupuestos que el ordenamiento señala para que nazca el derecho al beneficio especial". (26).

El criterio de la contribución especial, ha sido recogido por el Código Fiscal vigente y lo plasmó en el artículo 2o. fracción II, siendo su texto así:

"Aportaciones de seguridad social non contribuciones establecidas en la Ley, a cargo de personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley, en materia de seguridad social prestadas por el mismo Estado".

De esta definición se deduce el carácter obligatorio; que son unilateralmente fijadas por el Estado; que se causan ex-lege; -- además, en el texto encontramos al género próximo, que es el -- ser contribución fiscal; en la diferencia específica, además -- de las características antes enunciadas, se establece el principio de legalidad y se define a los sujetos pasivos y se establece el destino de estas contribuciones.

Otro párrafo de ese mismo artículo dispone:

"Cuando sean organismos descentralizados quienes proporcionen la seguridad social a que se refiere la fracción II de este artículo, las contribuciones correspondien-

tes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social".

En México, todos los organismos que prestan los servicios de seguridad social encajan dentro de lo dispuesto en el párrafo anterior. Sin embargo, aunque la legislación fiscal vigente --- recoge el parecer de esta tesis, existen otras dos que encuadran con la naturaleza de estas contribuciones; dichas tesis son:

5.- Tesis de que las cuotas y los créditos por capitales--- constitutivos, son para-fiscales.

Esta tesis es seguida por el sistema fiscal español, por los doctrinistas uruguayos, por la Organización de Estados Americanos, en la clasificación del Programa Conjunto de Tributación-- y también por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien en 1972, en el informe de su Presidente, declara lo siguiente:

"SEGURO SOCIAL. LEY DE: El legislador ordinario, en el artículo 135 de la Ley del Seguro Social, dió el carácter de aportaciones fiscales a las cuotas que deben cubrir los patrones como parte de los recursos destinados al sostenimiento del Seguro-- Social, considerando a las cuotas como contribuciones de derecho público de origen laboral, que el profesional a cargo del patrón que desde el -- punto de vista jurídico, económico y de clase social puede estimarse como un complemento de una -- prestación del patrón, en bien del trabajador, -- constituyendo un salario solidarizado o socializado que halla su fundamento en la prestación de -- trabajo y con fundamento en el artículo 123 Constitucional y su Ley Reglamentaria. De tal manera que las cuotas exigidas a los patrones para el -- pago del servicio público del Seguro Social, quedan comprendidas dentro de los tributos que impone al Estado a los particulares, con fines para-- fiscales, con carácter obligatorio para un fin -- concreto en beneficio de una persona jurídica digna del Estado, encargada de la prestación de-- un servicio público". (27).

Se sostiene, que las aportaciones de seguridad social tie--

nen fines específicos paralelos a los tributos, ya que su origen es laboral y no fiscal; se pueden exigir no sólo por el Estado, sino también por los entes que prestan esos servicios. - Lo recaudado se dirige hacia esas corporaciones, no hacia el Estado en general y no es necesario que sus ingresos y egresos se incluyan en la Ley de Ingresos o Presupuesto de Egresos Generales.

Como se ve, son contribuciones que existen con naturaleza propia y en forma paralela con los ingresos fiscales.

6.- Tesis de que las cuotas de seguridad social no contribuciones de carácter gremial, que constituyen un salario socializado o solidarizado.

Los doctrinistas uruguayos y en el Tribunal de Apelaciones de Montevideo sostienen, que el origen de las aportaciones de seguridad social es gremial o laboral, no fiscal; responden a un servicio de seguridad social, y son contribuciones de derecho público, por lo que constituye un salario solidarizado debido a su causa y a que es diferente de la contribución social y del impuesto.

Esta tesis y la de la naturaleza para-fiscal, encajan y se complementan ampliamente y le dan la identidad completa a dichas aportaciones.

De la Garza hace una síntesis de las teorías antes expuestas, tomando los elementos que considera son los básicos de estas contribuciones, y he aquí el texto:

"En el análisis encontramos lo siguiente:

- A.- Son contribuciones de Derecho Público de origen gremial, pues efectivamente resultan de las relaciones de trabajo entre trabajadoras, y entre patronos y trabajadores.
- B.- Constituyen un salario solidarizado o socializado, con el carácter de cumplimiento de una proyección del patrón o bien del trabajador, cuando se trata de cuotas y como consecuencia del deber de indemnizar a los trabajadores por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales cuando se trata de capitales constitutivos.
- C.- Tienen su fundamento legal en el artículo 123, - fracciones XIV y XXIX, de la Constitución y como lo ha enfatizado la Suprema Corte de la Nación, - expresamente, en relación con los capitales - constitutivos no tienen relación con el artículo 31 fracción IV Constitucional, que consigna la - obligación de contribuir a los gastos públicos.
- D.- No rigen para las cuotas ni para los capitales - constitutivos los requisitos de proporcionalidad y equidad, los cuales son típicos de los tributos.
- E.- No tienen por objeto proporcionar al Estado recursos que satisfagan los gastos públicos, sino que tienen un fin consagrado en beneficio de una persona jurídica distinta del Estado, encargado de la prestación de un servicio público y en el caso de los capitales constitutivos, además de - pagarla a esa persona jurídica, tienen un destino específico a favor de los trabajadores y sus beneficiarios; en cambio los tributos tienen por - exigencia el artículo 31 fracción IV de la Constitución, el destino de satisfacer los gastos - públicos. Esto es, precisamente lo que debe entenderse cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación habla de que tienen fines para-fiscales, ésto es, que son fines paralelos, pero fines fiscales.
- F.- El carácter de aportaciones fiscales lo tienen - en su aspecto de pago; antes de la reforma del artículo 135, en 1955 y después, las cuotas tienen la misma naturaleza intrínseca, pero fueron investidas de carácter fiscal para efectos de - hacer más ágil su cobro y reforzar de esta manera la economía del I.M.S.S.
- G.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha enfatizado que no tienen su origen en la fracción VII del artículo 73 Constitucional, que es el - precepto que otorga la soberanía en materia tributaria para que el Congreso de la Unión establezca las contribuciones que sean necesarias para - cubrir el presupuesto.

Del anterior análisis resulta claramente que las ---



contribuciones que se hacen por los patronos y los obreros al Seguro Social, no tienen el carácter de tributarias, por lo que, siendo obligaciones de derecho público en favor de un organismo estatal descentralizado de la administración activa, tienen el carácter de contribuciones para-fiscales, o para-tributarias, lo que ha hecho que se desemboque en su caracterización de fiscales para efectos de su cobro" (28).

El análisis y conclusiones del Seguro Social pueden aplicarse al Seguro Social de los Trabajadores al Servicio del Estado, ya que sus elementos, características y naturaleza son iguales a los del Seguro Social. Las diferencias están en que el patrón es el Estado y los beneficiados son sus funcionarios y empleados; el cobro de las cuotas a cargo de éstos, es por retención y la principal diferencia estriba en su fundamento constitucional, que es el apartado B del artículo 123 Constitucional.

En cuanto a la vivienda de los trabajadores, tiene su fundamento en la fracción XII, apartado A, del artículo 123 Constitucional, que establece que toda empresa agrícola, minera o de cualquiera otra especie, está obligada, en los términos de la Ley Reglamentaria, a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas, cumpliéndose esta obligación mediante aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos a favor de sus trabajadores y establece un sistema de financiamiento de acuerdo a las posibilidades y necesidades del trabajador.

Los artículos del 136 al 153 de la Ley Federal del Trabajo, son los que reglamentan el contenido del precepto constitucional. Señalan, que la obligación de las empresas de proporcionar habitación, se hará por medio de aportar al Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores, el 5% de los salarios ordinarios-

de los trabajadores a su servicio , considerándoles gastos de previsión social.

La Ley del Instituto Nacional de Vivienda de los Trabajadores, es otra Ley Reglamentaria aplicable a esta materia, que otorga el carácter de organismos públicos descentralizados de servicio social al INFONAVIT, con patrimonio y personalidad jurídica propia; así como el carácter de organismo fiscal autónomo, que está facultado para determinar, en caso de incumplimiento, el importe de obligaciones patronales y las bases para su liquidación y para su cobro. Las aportaciones se hacen en los términos de la Ley Federal del Trabajo y la Ley del INFONAVIT-- por conducto de oficinas receptoras de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o las autorizadas por ésta.

Las obligaciones de efectuar aportaciones y enterar los descuentos, así como en su caso, están regulados por el Código Fiscal de la Federación.

También los trabajadores de los Estados tienen este derecho pero con las mismas diferencias que hay entre el Seguro Social y el de los trabajadores de los Estados.

De la Garza considera que las cuotas del INFONAVIT son exacciones para-tributarias con base en los siguientes puntos:

- A.- Son prestaciones en dinero, cualidad que comparten con los tributos.
- B.- La Ley les ha dado el carácter de créditos fiscales, para que puedan ser reclamados mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Además, para conocer de controversias que se susciten sobre estos créditos, tiene competencia el Tribunal Fiscal de la Federación.

- C.- Tienen un fundamento Constitucional diverso a los que se les reconoce a los tributos. En efecto, -- los aportes al INFONAVIT cumplen la obligación de los patronos que les impone la Constitución, para proporcionar viviendas a los trabajadores a su -- servicio.
- D.- El acreedor es un organismo descentralizado, el - INFONAVIT, con patrimonio y personalidad jurídica propios, que recauda aportes, los cuales tienen -- el carácter de depósito en dinero a favor de los trabajadores a quienes se identifica individualmente y se les lleva una cuenta propia.
- E.- No tienen, por consecuencia, al destino de satisfacer gastos públicos del Estado.
- F.- Se manejan fuera del presupuesto directo de la -- Federación.
- Los anteriores caracteres, con los que tienen reconocidos las llamadas exacciones o contribuciones paratributarias, de las cuales los aportes del INFONAVIT son una de las varias especies que existen en el Derecho Mexicano (29).

De los servicios de Seguridad social a favor de los miembros de las fuerzas armadas, encontramos, que también son de Derecho Público, fijadas unilateralmente por Ley, con un fin social y -- de carácter obligatorio. Las aportaciones sólo las hacen los -- generales, jefes y oficiales, por retención del 5% quincenal -- para el fondo de ahorro y otra cantidad igual, según el rango, -- para seguro de vida. Las aportaciones antes enunciadas se diferencian de sus equivalentes mercantiles y civiles (caja de ahorro y seguro privado) por su carácter obligatorio y social.

Son contraprestaciones económicas, pero no deben confundirse con los productos, ya que su fuente es la Ley y no la voluntad de las partes. Tampoco son contribuciones especiales porque no conllevan la realización de una obra pública, ni son contribuciones por gasto.

Después de estudiar las principales aportaciones de seguridad social, vamos a señalar sus características generales:

1.- Son contraprestaciones obligatorias, no contractuales, que se causan ex-lege.

2.- No encajan dentro de las contribuciones tradicionales --- (impuestos, derechos, contribuciones especiales), por lo que tam- poco les rigen los mismos principios de proporcionalidad y ---- equidad de aquellas.

3.- Se establecen a favor de organismos públicos de la administración pública descentralizada, organizaciones gremiales, - profesionales o sindicales, que por lo general son los presta- dores del servicio de seguridad social. Nunca serán a favor de la administración activa (centralizada), pues nunca cubrirán -- los gastos públicos generales, sino que sufragarán el servicio- que se presta.

4.- Pueden o no preverse estos ingresos en el presupuesto.

5.- Su origen constitucional es el artículo 123, es decir, -- garantías individuales de carácter social, por lo que su origen para-fiscal resulta de la relación entre patrones y trabajado- res o de la protección que la sociedad brinda a sus miembros.

6.- Son obligatorias y se pueden cobrar a través del proce- dimiento económico coactivo, y para poder llevar a cabo esta -- facultad, se les ha otorgado el rango de contribuciones y a los sujetos activos, el de organismos fiscales autónomos.

#### D.- LOS ACCESORIOS.

En el artículo 2o., párrafo 3o. y 4o. del Código Fiscal de -- la Federación, se establece este tipo de contribución, accesorio de los principales (impuestos, derechos y aportaciones de seguridad social). El precepto legal inicialmente mencionado, enumera -- cuáles son estos accesorios, lo cual nos da la idea de que fuera de los expresamente señalados, no hay otros (nulum tributum sine lege).

En vista de que no existe una doctrina establecida respecto -- de estas contribuciones, he elaborado este capítulo con los datos aprendidos en mi carrera, así como investigando en las enciclopedias jurídicas Omebe, de Derecho Positivo Mexicano y los apuntes de Derecho Fiscal del Lic. Gonzalo García Velasco.

Etimológicamente proviene del vocablo latino *accessus*, *accessio*, que significa lo dependiente, secundario, aproximado, lo que se -- une.

En antinomia lógica, el concepto accesorio presupone al principal; éste a su vez induce al primero.

El Código Fiscal vigente no define en forma general a los accesorios, sino que hace una enumeración limitativa de los créditos que tienen esta naturaleza, sin embargo, recurriendo a la doctrina, doy la siguiente definición:

"Aquella contribución que se genera al existir una obligación principal, y situarse el contribuyente en la propia hipótesis legal que le da origen".

El destino del accesorio, es el de formar parte de la principal, siendo así una relación adecuada a su finalidad. La obliga-

ción accesoria nace en forma interdependiente de la principal. 51

Para estas contribuciones rige el principio "Accesio cedit- principal", literalmente: "el acceso cede a lo principal", aun que el enunciado del principio se conoce como "lo accesorio si gue la suerte de lo principal", los efectos de este principio- son, agregando los principios generales que le rigen:

- a).- Al extinguirse el crédito principal se extingue el ac- cesorio.
- b).- La nulidad de la obligación principal acarrea la nuli- dad del accesorio, pero nunca a la inversa.
- c).- La obligación accesoria sirve al objeto de la principal.
- d).- La obligación accesoria nace interdependiente de la prin- cipal.
- e).- Se causan ex-lega, porque se originan al caer el sujeto- pasivo en la hipótesis de ley.
- f).- Son obligatorios, pues se pueden cobrar por el procedi- miento económico-coactivo.
- g).- En dinero, moneda de curso legal, aunque se puede acep- tar un especie, si así lo permite la obligación principal.

El Código Fiscal vigente, acentúa aún más lo anterior, al se- ñalar que su naturaleza será igual a la de la obligación princi- pal; por tanto, también su tratamiento, consecuencias, ejecución y cualquier otra característica o situación, en que se encuentre.

Existen dos tipos de accesorios:

- a).- Por su objeto, para asegurar el cumplimiento de una obli- gación principal.
- b).- Por el sujeto, para asegurar el cumplimiento de éste, de una obligación personal.

El Código Fiscal contempla sólo accesorios del primer tipo, ya que las sanciones, gastos de ejecución, recargos e indemnizacio-

nes, se establecen para evitar que el contribuyente incumpla sus obligaciones. 52

Ahora vamos con más detalle cada uno de los accesorios:

#### RECARGOS:

Son acumulaciones de dinero que se hacen al adeudo del contribuyente por falta de pago oportuno o hecho fuera de los términos normales.

La cantidad a agregar, se determina en base al artículo 21 -- del Código Fiscal, el cual dispone que el porcentaje de recargos se fijará adicionando en un 50% el porcentaje que se establezca anualmente mediante ley, tomando en consideración el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario, proporcionado por el Banco de México.

Los recargos sólo se causarán hasta por cinco años, calculándose sobre el total del crédito fiscal, excepto los recargos. -- Claro está, que si la falta de pago es sólo parcial, el recargo se aplica sobre el saldo.

#### SANCCIONES:

Es una substracción obligatoria al patrimonio de un contribuyente, debido a una conducta infractora o delictuosa que haya cometido.

Estas sanciones tienen como objeto, al igual que las disposiciones penales, tutelar las disposiciones fiscales, imponiendo un castigo a quien las infrinja.

#### GASTOS DE EJECUCION:

Son las erogaciones hechas por el Fisco, para ejercitar la facultad económico-coactiva contra el particular, cargándose a éste los gastos de la diligencia.

Por justicia, si el particular originó, por su incumplimiento la actuación del Estado en esa forma, y a su vez el Estado actúa

en ejercicio de una facultad que le confiere la Ley, a fin de -- 53  
cobrar un crédito, es obvio que el particular de cubrir dichos -  
gastos que provocó.

**INDEMNIZACIONES:**

Están señaladas en los párrafos antepenúltimo y penúltimo del artículo 21 del Código Fiscal; dichas indemnizaciones son, respectivamente, el 20% del monto del cheque que sea presentado en-tiempo y no pagado y es independiente de los demás accesorios.



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

- 1).- Ataliba, Geraldo, Hipotesis, n.68.2. Citado por De La Garza, Derecho Financiero Mexicano, Pag. 359, Ed. Porrúa.
- 2).- Antonio Berlini, Corso di Diritto Tributario, pag. 46; citado por De la Garza, Derecho Financiero Mexicano, pag. 359, Ed. Porrúa.
- 3).- Hector Villegas, Curso de Finanzas, Cap. IV n.2. Citado por De la Garza, Derecho Financiero Mexicano, pag. 359, Ed. Porrúa.
- 4).- José Alvarez Cienfuegos, citado por Flores Zavala, Finanzas Públicas Mexicanas, Pag. 35, Ed. Porrúa.
- 5).- Nitti, citado por Flores Zavala, Finanzas Públicas Mexicanas, pag. 35 Ed. Porrúa.
- 6).- Berlini, citado por De la Garza, pag. 363, Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa.
- 7).- Jarach, Dino, El Hecho Imponible, pag. 71; citado por De la Garza, Derecho Financiero Mexicano, pag. 363. Ed. Porrúa.

- 8).- Jarach Dino, Curso Superior de Derecho Tributario. Vol. I, pp. 180-1957 citado por De la Garza. Derecho Financiero pag. 326 Mexicano. Ed. Porrúa.
- 9).- Art. 3o. del Código Fiscal de la Federación de 1938.
- 10).- Art. 3o. del Código Fiscal de la Federación de 1967.
- 11).- Art. de la Ley Federal de Derechos de 1982.
- 12).- Art. 2o. Fracción III del Código Fiscal Federal de 1981.
- 13).- Citado por De la Garza, Derecho Financiero Mexicano. Pag. 327. Ed. Porrúa.
- 14).- Margain Manatou. Introducción pag. 94; citado por De la Garza Pag. 328. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa.
- 15).- Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero P. 263, citado por De la Garza. Pag. 328. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa.
- 16).- Margain Manatou. Introducción pag. 93. Citado por De la Garza, pag. 329 Derecho Financiero Mexicano Ed. Porrúa.
- 17).- Ataliba Gersido, Hipótesis de Incidencia Tributaria. Nos. 59.3 al 59.5; Citado por De la Garza pag. 33, Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa.
- 18).- Flores Zavala. Los Derechos. pp 223-225; citado por De la Garza Pag. 332. Derecho Financiero Mexicano.
- 19).- Pugliese, Mario, Le Tasse Nella Scienza e Nel Diritto Positivo Italiano. Padova 1930, pag. 28; citado por De la Garza. Pag. 332. Derecho Financiero Mexicano Ed. Porrúa.

- 20).- Flores Zavala Ernesto. No. 37. Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa.
- 21).- Aguilar Jorge I.- Las Cuotas del Seguro Social. R.I.P. No. 32, P. 70; citado por De la Garza, pag. 373, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa.
- 22).- De la Garza; pag. 373. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa.
- 23).- Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- 24).- Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Num. 3920, Informe 1972 pag. 263.
- 25).- De la Garza, pag. 378, Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa.
- 26).- De la Garza. Pag. 380, Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa.;

## CAPITULO III

## CONCLUSIONES:

## A.- CRITICA Y PROPOSICIONES A LAS CONTRIBUCIONES.

## 1.- LOS IMPUESTOS.

Encontramos que la definición del Código Fiscal vigente considera, como género próximo, que es una contribución como se -- dijo anteriormente y se debe a que de esta forma se ajusta a la denominación dada por el artículo 31 fracción IV constitucional, que es la de "contribución". El constituyente de origen dió un sello de autenticidad y nacionalismo a la Carta Magna, ajustándola a las intenciones democratizadoras de la revolución; de -- ahí que haya denominado con la palabra contribuir, ya que el -- ciudadano aporta algo para cumplir los fines sociales; es decir, el individuo aporta en favor de su misma comunidad. El legislador desechó el uso de la palabra "tributo", que es el más difundido en el mundo, debido a las razones antes expuestas; además de que su significado es más imperativo y no se apega tanto a los motivos constitucionales, que tienen más alcance jurídico -- y están más apegados al sentir nacional.

Pasando ahora al género próximo de la definición, encontramos sólo tres elementos expresos, a saber, el principio de legalidad, la causación ex-lege y los sujetos pasivos.

La definición es pobre al no señalar con suficiencia sus -- características y por lo mismo, descuida elementos importantes, como es el que debe ser un pago definitivo; pero lo más grave -- de ésto es que no delimita correctamente el hecho imponible; --

es decir, qué situaciones causan un impuesto. Esto coincide--- con la opinión de Berlini, en el sentido de que cualquier hecho puede ser generador de un crédito fiscal, teniendo, por tanto,-- el legislador, la más amplia libertad para fijarlo; basta que-- sea un hecho no vinculado a la actividad estatal.

Con esta situación se tiene el riesgo de que el Estado pue-- da abrumar al contribuyente con cargas impositivas, y aquellos-- hechos que no generen un crédito fiscal se pueden gravar con -- derechos o con aportaciones de seguridad social. ¿Qué conclu--- sión podemos obtener? Que toda actividad del mexicano puede --- estar gravada en la forma que mejor le parezca al legislador.

Para evitar lo anterior, debe establecerse un límite, hasta-- dónde puede el Estado declarar que un hecho es imponible, así-- como el monto del gravamen. Este límite debe ser intrínseco--- al impuesto, para que así quede precisada su dimensión. Vamos-- a tomar estos elementos de su misma base constitucional, al --- señalar en el artículo 31 fracción IV, que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos de la Federación,-- los Estados y el Municipio en que residan en la forma PROPOR--- CIONAL Y EQUITATIVA que establezcan las leyes y el Código Fis-- cal, al no delimitar el hecho imponible, se contrapone a la --- Constitución. El poder gravar indiscriminadamente rompe con el orden jurídico, en el cual el Estado existe para beneficio de -- la sociedad y sólo puede afectar al particular dentro de lo --- justo para que sirva a éste; por ello debe expresarse en la de-- finición legal de impuesto, que éstos tienen que ser proporcio-- nales y equitativos, para que así cada quién esté obligado a --- contribuir sólo con lo que realmente puede aportar y el Estado-

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

se sitúe como un fiel ejecutante de la Ley. En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene lo siguiente:

"El hecho de exigirles a quienes conforme a la Ley no están afectos de ellas, importa una violación de las garantías" (1)

Otro límite a la facultad del Estado para establecer impuestos, es que deberán establecerse únicamente para cubrir los gastos públicos, porque como no es un ente lucrativo, debe, entonces, tener ingresos sólo para cumplir sus funciones; así no puede pasar más allá de lo necesario, y a este respecto la Suprema Corte ha resuelto la siguiente tesis:

"IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, RELACION DE LOS OBLIGADOS A PAGARLOS.- De acuerdo con el artículo 31 fracción-IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo; y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el Impuesto será contrario a lo instituido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer exacciones que, a juicio del Estado, fueron convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos". (2)

Para integrar debidamente la definición, deben agregarse los elementos que proporcione la doctrina y fundamentalmente, la mención expresa del destino y que deben ser proporcionales y equitativos, por lo que la definición quedaría en la siguiente forma:

"Impuestos son las contribuciones proporcionales y equitativas que están obligados a pagar en forma definitiva, las personas físicas o morales que se sitúan en la hipótesis señalada por la Ley como generadora de un crédito fiscal con el fin de cubrir los gastos públicos".

En esta definición se engloban claramente, todos los elementos intrínsecos del impuesto, e impide que el Estado incurra en excesos para gravar al particular, el cual, queda así obligado a pagar lo justo. El impuesto queda así, más apegado a la directriz constitucional.

## 2.- LOS DERECHOS:

En la definición legal encontramos elementos bien integrados, con leves omisiones, que son subsanadas con una adecuada interpretación. El problema en este caso no es la falta, sino la sobra de un elemento y es el referente a que se cobrarán derechos por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público. Considero que este supuesto cae, mas bien, dentro de la esfera de los impuestos que en la de los derechos, ya que se trata de una actividad genérica, porque si bien se trata de actos relativos a bienes de dominio público, el que los usen y aprovechen los particulares, no reviste el carácter de servicio público, para que se graven con esta contribución.

Se puede considerar como jurídico y administrativo el acto en el que el Estado otorga, amplía o prorroga la concesión, ya que es un acto soberano de dominio, que sólo a él corresponde. Es justo que el particular que se beneficia individualmente con esa concesión, pague una contraprestación por el beneficio que recibirá. El pago del derecho en este caso, es por la actuación jurídica del Estado y por el beneficio que recibirá con este acto.

En cambio, el usar y aprovechar esos bienes, no puede, de ningún modo, considerarse un servicio público, o un acto jurídico del Estado, ya que éste únicamente, y a causa de la concesión, permite el uso y aprovechamiento, pero no realiza ninguna actividad, ya que el concesionario es quien la realiza y por ser un hecho propio, que la Ley considera como generadora-



de un crédito fiscal,debu tenerse como impuesto y no como derecho.

Tomemos ahora en cuenta, el origen del derecho sobre uso y aprovechamiento de bienes de dominio público. Este originalmente fue un impuesto, según la Ley del Impuesto y Fomento de la Minería de 1977; posteriormente este impuesto se encuadró en la Ley de Derechos, sin que se haya modificado en modo alguno su naturaleza, lo que sí se hizo y en forma indebida, fue cambiarlo de ley.

En cuanto a la denominación, si bien el pago de esta contribución da "derecho" a la contraprestación del Estado, consistente en un servicio, no por ello vamos a dar una acepción más a las tantísimas ya existentes de la palabra derecho; por ello, considero que debe emplearse la palabra "TASA", ya que ésta indica, en forma más precisa su naturaleza, el significado literal de "tasa" es: precio determinado y cierto de una cosa; aunque en este caso se trata no de un precio en el sentido civilista o mercantil, sino de una contribución que se causa como contraprestación.

A fin de tener una definición más completa, se deben adicionar los elementos de que debe ser en dinero o especie; el destino de la contribución y el fundamental elemento de que sean proporcionales y equitativas, por lo que quedaría en la siguiente forma:

"Tasa es la contribución proporcional y equitativa al costo de servicio, establecida por Ley como contraprestación de un servicio prestado por el Estado en su carácter de soberano y dicha contribución se destinará a cubrir los gastos de tal servicio".

### 3.- LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Esta definición se encuentra bien integrada, puesto que indica correctamente el género próximo y la diferencia específica; además, deja en claro los principios de legalidad, el hecho -- generador del crédito fiscal y los sujetos que intervienen, que anteriormente se explican con amplitud.

No amerita, en ninguna forma, modificación alguna. Puedo -- decir, que es la única definición bien elaborada, aunque si -- bien, en ella no se menciona el elemento de proporcionalidad y equidad, estas características adquieren un sentido diferente -- aquí, debido a dos razones; el seguro social se integra de la -- misma forma que un seguro privado, pero sin tener el fin de lucro; tiene su fuente en las garantías individuales sociales, por lo tanto su proporcionalidad y equidad se sujetan al tipo de -- seguro, derechohabiente y tomando muy en consideración el costo del servicio. La definición en sí engloba estos elementos, de -- terminando por sí su alcance y su monto.

#### 4.- LOS ACCESORIOS.

Respecto a ellos no existe una definición propiamente dicha, lo único que hay es la enunciación limitativa de éstos y la acertada mención de que participan de la naturaleza de la obligación principal, pero éso no es suficiente desde el punto de vista jurídico, ya que no se indica la hipótesis general, común a todos ellos. Sin embargo, viéndolo desde el punto de vista de la seguridad jurídica, el hecho de estar señalados limitativamente, establece una protección al particular contra posibles disposiciones legales, que pretendan multiplicar los accesorios o introducir en éstos cargas injustas. Lo idóneo, entonces, para evitar los dos problemas anteriores, es la de establecer una definición y enunciar limitativamente cuáles cargas son accesorios.

Para integrar la definición, debe tomarse en cuenta el principio de que "lo accesorio sigue la suerte de lo principal" y éste se refiere a su naturaleza y existencia. La definición que propongo quedaría en la siguiente forma:

"Accesorios, son las contribuciones proporcionales y equitativas, cuya hipótesis se realiza a partir de la preexistencia de un crédito fiscal principal, bajo el cual el particular realiza un acto que la Ley lo contempla como generador del crédito".

Con esta definición el legislador no puede adicionar otras cargas que no deriven o sean consecuencia estricta de la contribución principal, y con la enunciación limitativa ya existente, no se podrían ampliar éstas, o supuestos que tendrían el carácter de ilícitos.

## B.- PROPOSICIONES:

Debe reformarse el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación para quedar de la siguiente forma:

"Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, los que se definen de la siguiente manera:

- I.- Impuestos son las contribuciones proporcionales y equitativas previstas en la Ley, que están obligados a pagar, en forma definitiva, las personas morales o físicas, que se sitúan en la hipótesis señalada por la Ley como generadora de un crédito fiscal con el fin de cubrir los gastos públicos".
- II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas por la Ley, a cargo de personas que son substituidas 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.
- III.- Tasa es la contribución proporcional y equitativa establecida por Ley como contraprestación de un servicio prestado por el Estado en su carácter de soberano. Y dicha contribución se destinará a cubrir los gastos del servicio."

Cuando sean organismos descentralizados quienes proporcionen los servicios de seguridad social, a que se refiere la fracción III del mismo, las contribuciones correspondientes tendrían la naturaleza de aportaciones de seguridad social o de tasas, -- respectivamente.

Accesorios son las contribuciones proporcionales y equitativas cuya hipótesis se realiza a partir de la preexistencia de un crédito fiscal principal, bajo el cual el particular realiza un hecho que la Ley contempla como generador de crédito acceso-

rio. Son accesorios: los recargos, las sanciones, los gastos--- de ejecución e indemnización, a que se refiere el artículo 20.- de este Código.

Los accesorios participan de la naturaleza de la contribu--- ción principal.

Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a - contribuciones, no se entenderán incluidos los accesorios, con la excepción de lo dispuesto en el artículo 10.

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

- (1) Jurisprudencia 142, 5a. Época, pag. 267, Vol. II, 2a. Sala, 3a. Parte; Apéndice 1917, 1975.
  
- (2) Tesis jurisprudencial, Apéndice al Tomo CXVIII, pág. 1000

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

G E N E R A L

COLEGIO FISCAL DE LA FEDERACION VISENTE, SA. Andrade, México, 1987.

DE LA GANZA, FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1987.

FLORES ZAVALA, ERNESTO, Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México, 1987.

FRAGA, GABINO, Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México, - 1987.

GARCIA VELAZCO, GONZALO, Apuntes de Derecho Fiscal, elaborado por el propio autor, para su cátedra en la materia en la Universidad Autónoma de Guadalajara.

JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, Ed. Mayo, México, 1986.

OBREGON HEREDIA, JESUS, Diccionario de Derecho Positivo Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1986.

RANGEL COUTO, HUGO, Derecho Económico, Ed. Porrúa, México, - 1986.

SANZA ROJAS, RAUL, Derecho Economico, Ed. Porrúa, México, -- 1987.