

CAPITULO II

LOS INGRESOS PÚBLICOS COMO CONTRIBUCIONES

2.1 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES

Dentro de cualquier Estado de derecho toda norma jurídica debe encontrar fundamento en la Ley máxima del mismo, tal es el caso de las normas jurídico tributarias que tienen la finalidad de exigir a los gobernados una parte de su riqueza con la finalidad de contribuir con las necesidades del Estado, y es debido a la delicada importancia de estas normas, lo que exigió a nuestros legisladores determinar los principios, características y elementos que todo tributo debe contener.

Es así que para hablar de tributos o contribuciones es obligatorio que antes nos refiramos a las bases bajo las cuales deben ser formuladas y es que es por medio de los principios jurídico tributarios que se logra su efectiva legalidad; y para eso nos debemos remitir al artículo 31 constitucional el cual establece que “todos los mexicanos tenemos la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, del distrito Federal, de los Estados y Municipios, en que se resida en la forma proporcional y equitativa en que dispongan las leyes”.

El artículo mencionado es la base de la obligación fiscal y condiciona su cumplimiento al acatamiento de las disposiciones de la leyes o lo que es igual, al principio de legalidad, “de acuerdo con el cual dichos ingresos deben tener su origen en un acto del poder legislativo mediante el cual se creen las situaciones jurídicas, abstractas e impersonales presupuestos de la contribución y se determinen todos los aspectos esenciales del hecho impositivo sin dejar lugar a actos de discrecionalidad o arbitrariedad alguna a favor del ejecutivo”.¹

De este precepto se obtiene a nuestro parecer el que es el principio más importante de toda norma tributaria, el principio de legalidad tributaria; por lo cual se analizará la disposición constitucional mencionada y después algunas de las características acerca de la Ley de Ingresos de la Federación con el fin demostrar que todos y cada uno de los ingresos que percibe el Estado se deben contemplar en ésta, además, veremos que las contribuciones son el rubro mas importante de los ingresos federales y podremos observar que en éstos se encuentra la cuota compensatoria clasificada en el rubro de aprovechamientos falla del legislador que se demostrará a lo largo de este

¹ Quintana Elvia, *El Comercio Exterior de México*. 1989, p. 30.

trabajo, desvirtuando la cuota compensatoria como aprovechamiento, para luego descifrar su verdadera naturaleza jurídica.

Es así que iniciamos, para una mejor comprensión del amplio marco normativo que abarcan los ingresos del Estado, con el análisis del artículo 31 fracción IV que encierra una obligación que se puede explicar partiendo el precitado artículo en tres incisos:

- a) Son obligaciones de todos los mexicanos
- b) Contribuir al gasto público
- c) De la manera proporcional y equitativa

a) SON OBLIGACIONES DE TODOS LOS MEXICANOS

Para que una contribución sea exigible y válida, o sea obligatoria, debe encontrarse establecida en ley; en la parte final del artículo 31 fracción IV de nuestra constitución se establece que debe contribuirse a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa en que “dispongan las leyes”. De aquí surge el principio de legalidad tributaria “piedra angular del derecho tributario por que actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público y como una especie de escudo protector de la esfera de derechos de los particulares”².

2.1.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Este principio puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado, por analogía del derecho penal, “nullum tributum sine lege” lo cual quiere decir que “no puede haber tributo si no existe ley que le de origen” por lo tanto “en cumplimiento del principio de legalidad la ley debe establecer cuales son los elementos esenciales del tributo”.³ Es importantísimo señalar que dichos elementos que conforman el crédito fiscal no se encuentran en ley sino en jurisprudencia dictada por la Corte cuando por su trascendencia jurídica deberían estar contemplados en ley. Así se encuentra sustentado por el criterio de la Suprema Corte de Justicia que a la letra dice:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.

² Arrijoja Adolfo, *Derecho Fiscal*, 2002, p.. 267.

³ Rodríguez Raúl, *Derecho Fiscal*, 2002, p. 43.

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, **como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago**, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la base, la época de pago y la tasa; para brindar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

Consideramos que Sergio Francisco de la Garza contribuye con una importante nota sobre el tema al exponer que "el principio de legalidad no abarca únicamente a las contribuciones sino también a todos aquellos ingresos que el Estado obtenga con fundamento en dicho artículo pues aunque no estén expresamente llamados en ley como contribuciones, ya que el legislador es impreciso en el uso de vocablos, sí constituyen auténticas exacciones fiscales por participar del mismo fundamento y estar establecidos unilateralmente por el Estado sin requerir para su validez la sanción previa de un tribunal" y agrega que "un reforzamiento de este principio se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme a las leyes expedidas por el Congreso".⁴

En efecto en el ámbito del derecho fiscal no es posible la aplicación directa del artículo 14 constitucional, es decir que para imponer una contribución a no se requiere que así sea dispuesto por un tribunal⁵, si bien es cierto que esta disposición dispone que "nadie puede ser privados de sus propiedades, posesiones..." sino mediante juicio previo ante las autoridades, esto no aplica para el cobro de contribuciones ya que de hacerlo daría como resultado que el Estado estaría privado de su potestad necesaria para allegarse de recursos para satisfacer las necesidades sociales, ya que cada vez que quisiera realizar el cobro de una contribución estaría obligado a ir a juicio en contra del

⁴ De la Garza Sergio Fco., *Derecho Financiero Mexicano*, 1998, p. 67.

⁵ Es muy importante que tengamos en cuenta la opinión de De la Garza ya que para la imposición de la cuota compensatoria se determina a través de un procedimiento administrativo.

contribuyente, a fin, de determinar si existe o no una obligación fiscal a su cargo. Ante esta situación el legislador ha encaminado el principio de legalidad al ámbito específico del las contribuciones por medio del artículo constitucional 31 fracción IV cuidando de está manera que la potestad tributaria del Estado tenga un limite y que sea mediante la determinación de los elementos de los tributos en ley, que se otorgue seguridad jurídica a los contribuyentes.

En apoyo a estos comentarios sobre el principio de legalidad tributaria podemos citar la siguiente tesis jurisprudencial, de nuestra Suprema Corte de Justicia.

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.

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

De estas jurisprudencias podemos obtener las siguientes conclusiones que sobre este principio nos da la doctrina y que debe cumplir cualquier tributo:

- Que sea un acto emanado del poder legislativo.

- Que sea el legislador quien determine las situaciones jurídicas generales abstractas e impersonales del tributo.
- Que sea el legislador quien determine todos los elementos esenciales del mismo, sin dejar lugar a discreción o arbitrariedad del ejecutivo.
- “La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.
- Por su parte los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.”⁶
- El principio de legalidad no es exclusivo de las contribuciones sino de todas aquellas exacciones que afecten el patrimonio de los gobernados.
- El principio de legalidad tiene por objeto que el sujeto pasivo de la relación tributaria, pueda en todo momento, conocer en forma cierta de contribuir a los gastos públicos y que se le respeten sus garantías tributarias.

Veamos ahora algunas opiniones de la doctrina sobre el tema. Para León Duguit el principio de legalidad consiste “en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada”⁷, Gabino Fraga no acepta la anterior opinión y nos dice que en el Estado moderno esta idea es casi absoluta ya que existe una excepción a este principio (la facultad discrecional del ejecutivo), por lo cual no hace absoluta la definición que da León Duguit. Por su parte Rodríguez Lobato está de acuerdo con León Duguit ya que al contravenir a Fraga señala que “incluso en los casos de la facultad discrecional la hipótesis respectiva está prevista en la ley y la autoridad sólo puede ejercerla en los términos y dentro de los límites permitidos por la ley”⁸.

Nos parece muy acertado la posición de Rodríguez Lobato ya que en estos casos de “excepción” estamos hablando del “decreto ley” y “decreto delegado”, facultades discrecionales de carácter legislativo que el Congreso sede al Ejecutivo, los cuales tienen fundamento constitucional en los artículos 131 y 29 respectivamente, y por ende cumplen con el principio de legalidad con esto comprobamos que este principio es absoluto y no “casi absoluto”

⁶ Arrijoja, op. cit., p. 268.

⁷ León Dugit citado por Rodríguez Raúl, op. cit., p. 42.

⁸ Rodríguez, *ibidem*.

Entender esta excepción de la que hablamos es de suma importancia ya que el fundamento constitucional de las cuotas compensatorias descansa en la delegación de facultades legislativas que el Congreso de la Unión hace al Ejecutivo Federal. Así tenemos que el decreto-ley “se produce cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para expedir leyes sin necesidad de una delegación del Congreso, en estos caso el origen de la delegación se encuentra directamente en la Constitución Federal”.⁹

Un ejemplo del decreto-ley en materia fiscal es el caso de los aranceles aduaneros y cuotas compensatorias, entre otras medidas que encuentran fundamento en el artículo 131, párrafo segundo de la Constitución Federal, este es un caso específico de la delegación de facultades por virtud del cual el Ejecutivo es autorizado por el Congreso para *decretar mediante un acto formalmente administrativo*, la creación, el aumento, disminución o supresión de las cuotas contenidas en las tarifas de exportación e importación así como para *crear otras para restringir* y prohibir las importaciones al territorio mexicano.

Aunado al principio de legalidad se encuentra el Principio de Constitucionalidad¹⁰ cuyo contenido explica, justifica y complementa al de legalidad. Se trata de un principio que obedece a los lineamientos esenciales de nuestro orden jurídico, que basa su existencia en una norma suprema y, por ende, jerárquicamente superior a todas las demás tal es el caso de la Constitución.

Así pues el principio de “legalidad tributaria” encuentra un fundamento más específico en los artículos 73, fracción VII constitucional referente a la facultad del Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto; 72 referente al sistema de formación de leyes y 74, fracción IV del mismo ordenamiento que faculta a dicho órgano para examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de la Federación. Así pues demostramos lo que al inicio mencionamos acerca de que una norma de carácter fiscal siempre debe tener un evidente apoyo en una norma constitucional que nos demuestre que la primera fue creada respetando los preceptos y límites que establece la Ley Suprema.

2.1.2 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Retomando el encabezado del artículo 31, establece que: es una obligación de “todos los mexicanos” contribuir al gasto público; así surge el principio de generalidad tributaria el cual

⁹ Sánchez José, *Nociones de Derecho Fiscal*, México, 2002, p. 31.

¹⁰ Arrijo Adolfo. Op. cit., p. 25.

establece básicamente que todas las personas independientemente del régimen bajo el cual estén constituidas están obligados a contribuir con el gasto público, cuando por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen dentro de alguno de los hechos generadores previstos en las leyes tributarias.

Para Ernesto Flores Zavala este principio “no significa que todos deben pagar impuestos, sino sólo aquellas personas que tengan capacidad contributiva son las que deben contribuir al pago de un impuesto”¹¹ y además su situación debe coincidir con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

El comentario a destacar respecto de este principio atañe a los extranjeros, ya que en el encabezado del artículo en comento se hace mención sólo a los mexicanos, sin embargo la generalidad se refiere a que toda persona física o moral, cuya conducta o actividad encuadre en el hecho generador contemplado por la ley configurando el hecho imponible, debe cumplir con la obligación tributaria. El hecho de que en dicha disposición constitucional se haga mención sólo a los mexicanos se debe como nos dice Arrijo Vizcaíno¹² a una falla del legislador y agrega que para evitar confusiones debería ser adicionado con un párrafo aclaratorio.

Esta disposición, en este sentido no debe entenderse como excluyente, los extranjeros deben tributar cuando su fuente de riqueza se encuentre en el territorio nacional. Un ejemplo de ello lo encontramos en la ley del impuesto sobre la renta, artículo 1º.

2.1.3 PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD

Este principio está vinculado al principio de generalidad ya que en el encabezado del mencionado artículo se establece que es una “obligación” ciudadana contribuir al gasto público, es decir que todos aquellos que nos encontremos ubicados dentro de alguna de las hipótesis normativas previstas por una disposición tributaria, nos convierte automáticamente en deudores de esa contribución, entonces tenemos la obligación de contribuir, siempre y cuando la disposición cumpla los requisitos de legalidad.

Ahora, debemos preguntarnos de dónde deriva esa obligación. Como dijimos anteriormente el Estado necesita de ingresos ya que es imprescindible para el desarrollo de sus actividades y por

¹¹ Ernesto Flores Zavala, citado por Arrijo Adolfo, op. cit., p.. 256.

¹² Arrijo Adolfo, op. cit., p. 249

tanto esta facultado por su potestad de imperio o su facultad soberana para exigir ingresos una vez que se expida una norma que reúna los requisitos constitucionales respectivos que la exija, es decir que los ingresos se encuentren debidamente fundados en ley, sólo entonces la autoridad hacendaria puede hacerlos efectivos haciendo uso de sus facultades atribuidas para tal efecto. Para que una mejor comprensión de esta obligatoriedad a continuación citamos la siguiente definición:

“El principio de obligatoriedad “ tiene que entenderse en función no de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación- tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares. El contribuir al sostenimiento de los gastos no es, en modo alguno, una donación graciosa o una aportación voluntaria. Se trata de un verdadero sacrificio económico que las circunstancias imponen a la ciudadanía con el objeto de que puedan contar una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo sin las cuales la vida en sociedad sería prácticamente imposible.”¹³

b) CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS

Como se menciona anteriormente la principal justificación de la imposición de contribuciones, es proveer de recursos al sector público para financiar sus actividades y gastos y es finalmente el mismo Estado, el que lleva a cabo la distribución, organización y planeación de todo lo recaudado. Estos ingresos los obtiene con fundamento en el citado artículo 31 constitucional al determinar que “son obligaciones de los mexicanos: (...) IV *Contribuir a los gastos públicos*, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan...”

2.1.4 PRINCIPIO DEL GASTO PÚBLICO

“El Gasto público, doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y alcance colectivo esto quiere decir que el importe recaudado a través de las contribuciones se destina la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales o los servicios públicos”.¹⁴

“Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las

¹³ Arrijoja, Op. Cit., p. 252.

¹⁴ De la Garza, op. cit., p. 290

contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de su súbditos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio”,¹⁵ con esto queda claro el propósito que el Estado tiene al exigirnos que nos desprendamos de una parte de nuestras rentas. “De ahí la consecuencia que en aquellos países en donde se disfruta de mejores servicios públicos, los ciudadanos pagan con mayor regularidad y seriedad sus impuestos, que en aquellos en donde tales servicios resultan deficientes e inconstantes en cuanto a su prestación”.¹⁶ La estrecha vinculación de los tributos o contribuciones al gasto público es evidente así podemos apreciarlo con la siguiente tesis de la SCJN.

GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.

La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el presupuesto de egresos de la federación, para percatarse de como todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. el "gasto público", y doctrina y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los Servicios públicos. sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la federación". el anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. la fracción III del artículo 65 de la constitución general de la constitución general de la República estatuye que el Congreso de la unión se reunirá el 1ro. de septiembre de cada año, para examinar discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. en concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma carta fundamental de la nación prescribe que el congreso de la unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto: y el texto 126 de la citada ley suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el presupuesto de egresos de la federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de un función pública específica o general, al través de la erogación que realice la federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la nación, esta prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción esta destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

¹⁵ Arrijoa, op. cit., p. 253.

¹⁶ Sánchez Mayolo. *Derecho Tributario*, México, 1988, p. 131.

Podemos ver que la expresión de “gasto público” teniendo como apoyo legal los artículos 73 fracción VII; 74 fracción IV y 126 de la Constitución, debe entenderse como la erogación hecha por la federación, siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- “Que se efectúe a través de la Administración Activa o Administración Pública Federal, es decir, por las Secretarías de Estado o Departamento Administrativo.
- Que la erogación se destine a la satisfacciones de los entes que integran la Administración Pública Federal, funciones que se encuentran reguladas en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- Que el gasto que esté previsto en el Presupuesto de Egresos, ya que de no ser así se violaría el artículo 126 Constitucional, que establece: “No podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en el Presupuesto o determinado por la ley posterior”.
- Que la erogación se haga con cargo a la partida respectiva, ello es debido a que el sistema del Presupuesto no permite pago alguno en exceso, de lo que esté comprendido en ella.
- Que la contribución sea para la Federación, Estado y Municipio en que se resida, significa que con tal expresión se reconoce por la Constitución la existencia de los tres poderes tributarios mexicanos”.¹⁷

Hasta ahora sabemos que las contribuciones se establecen con la finalidad de satisfacer el gasto público, sin embargo este señalamiento no es limitativo ya que encontramos ciertos casos en donde la imposición de contribuciones no buscan directamente la recaudación de ingresos para el gasto público, siendo este un fin secundario, como es el caso de los impuestos al comercio exterior en donde el objetivo principal es regular la economía con una sana competencia comercial, así pues, encontramos una jurisprudencia en donde nos dice que pueden fijarse contribuciones con un fin distinto al gasto público siempre que éste sea en beneficio de la colectividad.

IMPUESTOS, GASTO PUBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACION AL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCION IV.

El artículo 31 de la Constitución Federal establece en su fracción IV, una obligación a cargo de los particulares mediante el pago de impuestos que deben satisfacer dos requisitos: los de proporcionalidad y equidad determinados en ley expresa. Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad. El señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial **siempre que éste sea un beneficio de la colectividad**. Si alguna

¹⁷ Sánchez, op. cit., p. 132

prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.

Arcelia Quintana comenta “hemos dejado anotado que el artículo 31, fracción IV Constitucional se refiere a que las contribuciones tienen por objeto satisfacer el gasto público. Sin embargo, la doctrina nos dice que no todos los impuestos tienen por objeto satisfacer los gastos públicos pues podemos encontrar impuestos con fines extrafiscales, o, como dice algunos autores, impuestos indirectos, cuya única condición será que no se alejen de las características de su fin inmediato, que es el gasto público, y solamente pueden ser considerados por sus fines mediatos como son la protección de ciertas industrias, división de propiedades, etcétera”.¹⁸

c) DE LA MANERA PROPORCIONALIDAD Y EQUITATIVA

2.1.5 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Una característica especial de toda ley tributaria, es precisamente que debe ser proporcional y equitativa. La proporcionalidad, para algunos autores como José Rivera Pérez Campos ex ministro de la SCJN, Andrés Serra Rojas y Emilio Margain Manautou, y la equidad no son lo mismo, en cambio otros autores dicen que son lo mismo y no hay porque separarlos, Servando J. Garza, Sergio Francisco De la Garza y Ernesto Flores Zavala, este último señala que “ambos se resumen en el principio de justicia del economista Adam Smith, y los considera uno mismo”¹⁹, nosotros no consideramos que la proporcionalidad y equidad sean lo mismo pero si se entiende que están inspirados en un sentido de justicia de hecho la Corte si distingue entre proporcionalidad y equidad como podemos constatar en la siguiente tesis:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

“El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los

¹⁸ Quintana, op. cit., p. 300.

¹⁹ Flores Ernesto, *Finanzas Publicas Mexicanas*, México p. 138.

contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

“El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”(Semana Judicial de la Federación. 9ª Época pag. 144)

La proporcionalidad puede definirse como “el principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional deben establecer cuotas, tasas, o tarifas progresivas, que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad contributiva, es decir su real capacidad de pago; afectar físicamente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por varias fuentes en particular”.²⁰

Esta definición es muy clara al hablar de una característica clave del principio de proporcionalidad como lo es el hecho de que debemos contribuir de acuerdo a nuestra real capacidad de pago, nuestra verdadera riqueza que se traduce para estos efectos fiscales en la capacidad contributiva concepto definido en una tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que también citamos para reforzar lo dicho:

IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.

²⁰ Arrijoa Adolfo, *Principios Constitucionales en Materia Fiscal*, México, 2000 p. 24.

Para Sánchez Hernández “un gobernado tiene capacidad contributiva, cuando por los ingresos que percibe denota aptitud económica para contribuir a los gastos públicos, y la cuantificación de esa aptitud jurídica corresponde al legislador, el cual para tal efecto debe tomar en cuenta elementos reales y concretos”.²¹

En resumen la proporcionalidad está directamente relacionada con nuestro poder adquisitivo, nuestra real capacidad de pago en este sentido una contribución será proporcional cuando se determine valorando la riqueza de cada individuo.

2.1.6 PRINCIPIO DE EQUIDAD

La equidad es el principio por medio del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los causantes de un mismo crédito fiscal en todos los aspectos de la relación tributaria, con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas progresivas.²² A continuación citamos dos tesis de la SCJN que nos serán de ayuda para comprender mejor este principio y observar que no es posible asimilar éste y la proporcionalidad en un solo principio

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

“...El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”(Semana Judicial de la Federación. 9ª Época pag. 144)

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez

²¹ Sánchez, op. cit., p. 138.

²² Arrijoa, op. cit., p. 29.

implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Como señalamos aunque en la doctrina existe mucha controversia entre distinguir la proporcionalidad de la equidad para nosotros queda claro que no son un principio indivisible si no que se trata de dos importantes máximas constitucionales. Para apoyar nuestra postura y concluir con los comentarios a estos principios a continuación citamos a Sánchez Hernández²³ quien distingue claramente las diferencias que existen entre proporcionalidad y equidad:

- Mientras que la proporcionalidad atiende a la capacidad económica del contribuyente y a una correcta distribución de la carga fiscal entre las fuentes de riquezas existentes en una Nación, la Equidad se refiere a la igualdad del contribuyente ante la ley.
- La proporcionalidad esta vinculada con la economía de un país, mientras que la equidad se relaciona con la postura del contribuyente frente a la ley fiscal.
- La proporcionalidad atiende fundamentalmente a las cuotas, tasas o tarifas tributarias, en cambio la equidad a los demás elementos del tributo.
- La proporcionalidad debe inspirarse en criterios de progresividad y la equidad en una noción de igualdad.
- La proporcionalidad busca la desigualdad, a fin de afectar económicamente en mayor medida a quienes obtengan mayores ingresos en comparación con aquellos que los obtengan en menor escala. Por su parte la equidad implica tratar igual a los iguales y en forma desigual a los colocados en una situación de desigualdad.
- La proporcionalidad se vincula al pago de las contribuciones para sufragar los gastos públicos y la equidad se relaciona con la regulación justa y adecuada de la recaudación de las contribuciones.
- La proporcionalidad regula la capacidad contributiva de las personas, mientras que la equidad atiende fundamentalmente a los supuestos establecidos en la ley, relativos al nacimiento y plazo para el pago de las contribuciones.

²³ Sánchez, op. cit., p. 137

2.2 LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

Ahora bien la necesidad de hablar sobre esta ley radica en todos y cada uno de los ingresos tanto públicos como privados que el Estado recibe deben estar contemplados en ésta, tal es el caso de las contribuciones que ha clasificado el Código Fiscal de la Federación. Así mismo es importante hacer notar que esta ley en su artículo primero contempla en el rubro de aprovechamientos un ingreso por el concepto de cuotas compensatorias lo que afecta o hace que las cuotas compensatorias tengan un fin fiscal y es precisamente por la afectación que tiene la cuota compensatoria sobre el patrimonio de los particulares que se hace necesario que verifiquemos si dicha figura se puede adecuar a los límites que rigen para las contribuciones a efecto de que evitar discrecionalidad alguna por parte de la autoridad que las impone.

La Ley de Ingresos de la Federación es la norma jurídica donde se enumeran todos los ingresos programados para un año fiscal determinado, su fundamento constitucional se encuentra precisamente en el artículo 31 constitucional. Hay que recordar que en esta clasificación se encuentran tanto los ingresos públicos como los ingresos privados, es decir no solo están enumeradas las contribuciones si no el resto de los ingresos que el Estado recibe en ejercicio de su potestad soberana. Entre ellos erróneamente clasificada la cuota compensatoria en el rubro de aprovechamientos

La ley de Ingresos de la Federación al igual que toda norma tributaria, debe respetar y obedecer los principios consagrados en el mencionado artículo 31, ya que es la base de todo orden jurídico fiscal; y es por ello, que cualquier disposición que contrarie o viole estos principios carecerá de validez jurídica. Cabe mencionar que la LIF por tratar sobre los ingresos que el Estado tiene derecho a recibir, tiene su particularidades como veremos a continuación.

2.2.1 LA CÁMARA DE DIPUTADOS COMO CÁMARA DE ORIGEN

El artículo 71 de nuestra constitución se establece que el derecho para iniciar leyes compete: Al Presidente de la República, a los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión, a las legislaturas de los Estados.

Como regla general una iniciativa de ley puede presentarse indistintamente ante cualquiera de las dos Cámaras que componen el Congreso de la Unión ya sea ante la Cámara de Diputados o la

Cámara de Senadores así que la Cámara que recibe la iniciativa es la “cámara de origen” y la que esta en segunda instancia se le denomina “cámara revisora”.

Sin embargo y como excepción a la regla, en el artículo constitucional 72 inciso h) se nos señala que todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las cámaras, se debe discutir en ambas cámaras de esta forma se entiende que una ley se puede presentar inicialmente ante cualquiera de ellas y, agrega; con excepción de los proyectos que versen sobre empréstitos, reclutamiento militar o *materia tributaria, los cuales deben presentarse ante la Cámara de Diputados.*²⁴

2.1.2 VIGENCIA

Del artículo 74, fracción IV, de nuestra Constitución se entiende, “que la vigencia constitucional de la Ley de Ingresos es de un año al señalar “ que es facultad exclusiva de la cámara de diputados examinar, discutir y aprobar *anualmente* el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio deben decretarse para cubrirlos

Respecto a la vigencia ordinaria de la Ley de Ingresos nos debemos remitir a lo dispuesto por el artículo 7 del Código Federal de la Federación que establece “ las leyes fiscales, sus reglamentos, y

²⁴ Esta preferencia ha sido un tema controvertido formulándose varias posturas acerca de las razones que llevaron a nuestros legisladores a decidir que la cámara de origen en materia tributaria, siempre sería la Cámara de Diputados sin que haya alguna justificación formal de tal decisión, por ejemplo para Emilio Margain Manatou “las consecuencias de que la cámara de origen sea la Cámara de Diputados, en materia tributaria, es que el Senado está impedido para presentar iniciativas de leyes o decretos de carácter fiscal en virtud de que solo pueden presentar iniciativas ante su propia cámara. Postura que me parece un tanto simple ya que de la simple lectura del mismo artículo 72 constitucional inciso h) podemos definir por exclusión que efectivamente así es, por lo que a mi parecer no aporta nada nuevo. Artículo 72 son facultades *exclusivas* de la Cámara de Diputados(...) IV Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, Discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior. Otra postura es la que tiene el jurista mexicano Oscar Rabasa (citado por Emilio Margain Manatou, op cit., p. 33), quien sostiene que el hecho de que la cámara de diputados sea la cámara de origen en lo relativo a cuestiones hacendarias, no tiene explicación de tipo histórico, pues ello deriva de un error en el que se incurrió al establecerse en nuestro país el bicamatismo, en el año de 1872.

Para algunos, nos dice Emilio Margain; el hecho de que la cámara de origen sea la Cámara de Diputados en materia tributaria tiene sus orígenes en la Carta Magna del año 1215, la cual surge a raíz del arbitrario y deshonesto reinado de Inglaterra, en cuya trono se encontraba Juan sin Tierra, gobierno durante el cual se inició una rebelión encabezada por el clero y la nobleza, dicha inconformidad, dio como resultado que se condicionara su permanencia en el trono, así como la de sus herederos, a respetar determinados derechos y privilegios del pueblo inglés contenidos en la Carta Magna en donde se estipuló que el soberano no podía crear tributo alguno si antes no era aprobado por el pueblo a través de sus representantes en el Parlamento.

Como podemos ver este precedente histórico tiene un claro mensaje que de acuerdo con algunos escritores pudo haber influido en los autores del artículo 72 constitucional inciso h) y es que en nuestro sistema de gobierno los diputados son los “representantes del pueblo” por lo tanto podemos ver como dice Adolfo Arrijo Vizcaino “una relación lógica entre la disposición mencionada y el precedente de carácter universal, en cual aparece en forma bastante clara y congruente, y “revela, de ser cierta una indudable cultura y sensibilidad jurídicas por parte de nuestros constituyentes de 1916-1917”.

las disposiciones administrativas de carácter general, entraran en vigor en toda la República el día siguiente al de su promulgación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.”

2.2.3 Artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación

En esta ley por lo tanto se encuentran clasificados los ingresos del Estado, es decir, las fuentes de los recursos con los que se cubren el Presupuesto de Egresos de la Federación al que hace mención el artículo 74 fracción IV de la Constitución, dicha clasificación se encuentra contenida en el Artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación que a continuación transcribimos.

CONCEPTO	Millones de pesos
A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL	1,167,501.7
I. Impuestos:	820,550.5
1. Impuesto sobre la renta.	346,209.9
2. Impuesto al activo.	15,323.8
3. Impuesto al valor agregado.	271,614.9
4. Impuesto especial sobre producción y servicios:	137,803.0
A. Gasolinas y diesel, para combustión automotriz.	106,754.7
B. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:	16,646.0
a) Bebidas alcohólicas.	4,326.6
b) Cervezas y bebidas refrescantes.	12,319.4
C. Tabacos labrados.	13,000.1
D. Aguas, refrescos y sus concentrados.	1,402.2
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.	13,465.6
6. Impuesto sobre automóviles nuevos.	4,900.5
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.	0.0
8. Impuesto a los rendimientos petroleros.	0.0
9. Impuestos al comercio exterior:	24,076.3
A. A la importación.	24,076.3
B. A la exportación.	0.0
10. Accesorios.	7,156.5
II. Contribuciones de mejoras:	14.8
Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.	14.8
III. Derechos:	254,821.0
1. Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:	6,910.1
A. Secretaría de Gobernación.	790.9

B.	Secretaría de Relaciones Exteriores.	1,384.1
C.	Secretaría de la Defensa Nacional.	33.3
D.	Secretaría de Marina.	0.2
E.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	1,829.3
F.	Secretaría de la Función Pública.	0.0
G.	Secretaría de Energía.	20.2
H.	Secretaría de Economía.	50.8
I.	Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.	16.3
J.	Secretaría de Comunicaciones y Transportes.	2,460.4
K.	Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	23.2
L.	Secretaría de Educación Pública.	253.0
M.	Secretaría de Salud.	1.1
N.	Secretaría del Trabajo y Previsión Social.	0.6
Ñ.	Secretaría de la Reforma Agraria.	34.8
O.	Secretaría de Turismo.	0.8
P.	Secretaría de Seguridad Pública.	11.1
2.	Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público:	7,048.7
A.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	0.7
B.	Secretaría de la Función Pública.	0.0
C.	Secretaría de Economía.	200.9
D.	Secretaría de Comunicaciones y Transportes.	2,009.3
E.	Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	4,837.8
3.	Derecho sobre la extracción de petróleo.	146,537.1
4.	Derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo.	91,632.5
5.	Derecho adicional sobre la extracción de petróleo.	2,692.6
6.	Derecho sobre hidrocarburos.	0.0
IV.	Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.	696.8
V.	Productos:	6,415.9
1.	Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público.	134.0
2.	Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado:	6,281.9
A.	Explotación de tierras y aguas.	0.0
B.	Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.	6.9
C.	Enajenación de bienes:	1,590.9
a)	Muebles.	1,175.3
b)	Inmuebles.	415.6
D.	Intereses de valores, créditos y bonos.	2,682.0
E.	Utilidades:	1,959.2
a)	De organismos descentralizados y empresas de participación estatal.	0.0
b)	De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública.	860.6

c) De Pronósticos para la Asistencia Pública.	1,024.1
d) Otras.	74.5
F. Otros.	42.9
VI. Aprovechamientos:	85,002.7
1. Multas.	621.8
2. Indemnizaciones.	721.9
3. Reintegros:	131.1
A. Sostenimiento de las Escuelas Artículo 123.	43.5
B. Servicio de Vigilancia Forestal.	2.4
C. Otros.	85.2
4. Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.	969.3
5. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legados expedidas de acuerdo con la Federación.	0.0
6. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación.	0.0
7. Aportaciones de los Estados, Municipios y particulares para el servicio del Sistema Escolar Federalizado.	0.0
8. Cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.	0.0
9. Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.	0.1
10. 5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud.	0.0
11. Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.	844.1
12. Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos.	210.0
13. Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras.	0.0
14. Aportaciones de contratistas de obras públicas.	15.6
15. Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal:	0.8
A. Aportaciones que efectúen los Gobiernos del Distrito Federal, Estatales y Municipales, los organismos y entidades públicas, sociales y los particulares.	0.7
B. De las reservas nacionales forestales.	0.0
C. Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y Agropecuarias.	0.1
D. Otros conceptos.	0.0
16. Cuotas Compensatorias.	296.3
17. Hospitales Militares.	0.0
18. Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal del Derecho de Autor.	0.1
19. Recuperaciones de capital:	4,000.0
A. Fondos entregados en fideicomiso, a favor de entidades federativas y empresas públicas.	0.0

B.	Fondos entregados en fideicomiso, a favor de empresas privadas y a particulares.	0.0
C.	Inversiones en obras de agua potable y alcantarillado.	0.0
D.	Desincorporaciones.	4,000.0
E.	Otros.	0.0
20.	Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal.	126.0
21.	Rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos y organismos subsidiarios.	2,384.6
22.	Provenientes del programa de mejoramiento de los medios de informática y de control de las autoridades aduaneras.	862.4
23.	No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios.	0.0
24.	Otros:	73,818.6
A.	Remanente de operación del Banco de México.	15,000.0
B.	Utilidades por Recompra de Deuda.	13,000.0
C.	Rendimiento mínimo garantizado.	20,223.1
D.	Otros.	25,595.5
B.	INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS	440,510.4
VII.	Ingresos de organismos y empresas:	331,639.4
1.	Ingresos propios de organismos y empresas:	331,639.4
A.	Petróleos Mexicanos.	152,987.2
B.	Comisión Federal de Electricidad.	141,734.7
C.	Luz y Fuerza del Centro.	1,580.4
D.	Instituto Mexicano del Seguro Social.	8,428.0
E.	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.	26,909.1
2.	Otros ingresos de empresas de participación estatal.	0.0
VIII.	Aportaciones de seguridad social:	108,871.0
1.	Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.	0.0
2.	Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.	108,871.0
3.	Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los Patrones.	0.0
4.	Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.	0.0
5.	Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.	0.0
C.	INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS	42,493.0
IX.	Ingresos derivados de financiamientos:	42,493.0
1.	Endeudamiento neto del Gobierno Federal:	69,635.5
A.	Interno.	69,635.5
B.	Externo.	0.0

2. Otros financiamientos:	18,400.0
A. Diferimiento de pagos.	18,400.0
B. Otros.	
3. Superávit de organismos y empresas de control presupuestario directo (se resta)	45,542.5
TOTAL	1,650,505.1

La Ley de Ingresos de la Federación en su artículo 1º señala los distintos conceptos por los que la Federación captará ingresos durante determinado año fiscal, entre los cuales se encuentran diversos tipos de impuestos y sus accesorios, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora, derechos, productos, aprovechamientos, ingresos derivados de financiamientos y otros ingresos. Al estar contemplados estos ingresos en ley el Estado cumple con el requisito de que para el cobro de cualquier ingreso se debe apoyar en una ley expedida por el Congreso de la Unión.

Podemos constatar como dijimos el efecto fiscal de las cuotas compensatorias ya que de entre los distintos conceptos que comprenden los aprovechamientos, la Ley de Ingresos de la Federación establece en el numeral dieciséis el monto que será captado por concepto de cuotas compensatorias lo cual concuerda con lo que establece el artículo 63 de la Ley de Comercio Exterior, sin embargo esta ley no hace mayores precisiones respecto de las cuotas compensatorias y reserva su objeto y naturaleza a las leyes correspondientes. Pero si hace un observación general muy importante y que da pie a la presente investigación, y esta es la disposición que establece en el artículo 13 párrafo 8^{o25} precepto del cual nosotros inferimos que es posible que la cuota compensatoria al reunir los elementos del impuesto pueda ser reconocida como tal además de que la Ley de Comercio Exterior es una ley de carácter no fiscal. Sin embargo este análisis no es propio de este capítulo por lo que cabe aclarar que hicimos estas precisiones para señalar la importancia que reviste la Ley de Ingresos de la Federación.

En resumen la Ley de Ingresos de la Federación , constituye un catálogo de los tributos que se decretan para el año fiscal siguiente con el afán de ahorrarse el trabajo de leer, cada año las leyes que aprobaron para el ejercicio que esta por terminar, por lo que la Ley de Ingresos originalmente se crea pensando en ahorrar tiempo y trabajo de tal forma que en ésta se enuncian los nombres de las leyes que han sido aprobadas con anterioridad y que seguirán en vigor en el ejercicio fiscal siguiente. Cabe apuntar en este momento, que si se llegare a omitir en esta ley el nombre o renglón

²⁵ El artículo 31 párrafo 8º de la LIF dispone: “Las contribuciones los aprovechamientos a los que las leyes de carácter no fiscal les den una naturaleza distinta a la establecida en la leyes fiscales, tendrán la naturaleza establecida en la leyes fiscales. Se derogaran las disposiciones que se opongan a lo previsto en este artículo, en su parte condeciente”.

respectivo de alguna ley fiscal su reglamentación automáticamente quedaría derogada, de aquí la importancia de la LIF.

Por lo tanto tenemos que cualquier ingreso que el Estado perciba debe estar contemplado en esta Ley de otra forma no existe ninguna obligación de su pago. Esto deriva de la interpretación del artículo 126 constitucional que establece: “no podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior”.

2.3 INGRESOS DEL ESTADO

Una de las actividades primordiales del Estado nos dice Adolfo Arrijo Vizacaíno “está constituida por la satisfacción de necesidades colectivas de interés general, cuya gestión no sólo justifica y explica su existencia, sino que hace más tolerable y llevadera para los gobernados la presencia del poder público imperativo y, a veces opresor, que todo Estado genera y sostiene”²⁶. Para tal efecto el Estado al requerir de una parte de la riqueza de los gobernados para cumplir con sus fines debe hacerlo expidiendo leyes que cumplan con los principios constitucionales del derecho tributario²⁷, como ya lo hemos visto, de tal manera que los contribuyentes gocen de seguridad jurídica en la forma de contribuir al gasto público

De esta manera el Estado, para concretar la satisfacción de las necesidades sociales necesita allegarse de recursos dinerarios y es por medio de la Constitución en su Artículo 73 fracción VII y XXIX, que faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto destinado a satisfacer las distintas necesidades que un Estado requiere y lo debe hacer como ya vimos a la luz del artículo 31 fracción IV.

Actualmente las necesidades que un Estado requiere van más allá de las necesidades tradicionales como lo son la vivienda, la educación, la seguridad social, la impartición de justicia, ya que los grandes avances tecnológicos han traído consigo una ampliación desmesurada de las necesidades que la sociedad exige dentro del Estado moderno, así por ejemplo ahora se tiene que invertir en la construcción de carreteras, ejes viales, aeropuertos, comunicaciones telegráficas, radiotelefónicas, televisivas, por satélite, entre otros más que suponen gastos de una gran magnitud.

²⁶ Arrijo, op. cit., p. 35

²⁷ Principio de legalidad, gasto público, proporcionalidad y equidad.

El problema se da precisamente en que en el intento de cubrir la mayor parte de las necesidades para alcanzar un nivel normal de vida dentro de la sociedad; ya no digamos nivel cómodo en el desafortunado caso de nuestro país, se llevan acabo grandes erogaciones en sumas de dinero exorbitantes que el Estado no alcanza a cubrir con los recursos que obtiene ordinariamente²⁸ lo cual sería ideal, como dicen Dalton y Kuznets, “si el gasto público va invertirse en beneficio de la comunidad, entonces deben ser los ciudadanos los que a través del pago de prestaciones tributarias se encarguen de beneficiarlo”.²⁹

Sin embargo la realidad dista de ser perfecta, ya que el Estado no alcanza a cubrir los gastos con las contribuciones de los ciudadanos y tiene que recurrir a variadas fuentes de recursos, distintas de las aportaciones de sus súbditos como los ingresos extraordinarios, que requiere el Estado cuando se coloca en situaciones imprevistas como lo pueden ser la emisión de deuda, el financiamiento externo, entre otros

Esta situación puede acarrear el problema de que el legislador, en el afán de allegarse por recursos y muchas otras veces por dar soluciones a problemas que en materia de ingresos existen, al momento de legislar se olvida de los principios fundamentales de toda norma tributaria o les da un tratamiento incorrecto, tal es el caso de la cuota compensatoria.

2.3.1 INGRESOS PÚBLICOS Y PRIVADOS

Los ingresos del Estado pueden ser captados vía derecho público y por vía derecho privado, podemos decir que los primeros son más importantes debido a su volumen así se puede constatar en el precitado artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación en la que se contemplan las cantidades aproximadas que el Estado percibirá en el ejercicio fiscal correspondiente.

El Estado, cuando obtiene ingresos vía derecho público, es porque actúa como ente soberano, incluyendo en esta vía de ingresos a los que comúnmente se les llaman contribuciones. Cuando el Estado obtiene derechos vía ingresos privados es porque actúa en una relativa igualdad con respecto a los propios gobernados, el ejemplo más claro lo encontramos cuando el estado realiza contratos con los particulares o cuando recibe dividendos por acciones de sociedades mercantiles, y tenemos a los productos a los que el CFF en su artículo 3 define como “las contraprestaciones por los

²⁸ Ingreso ordinario es aquel que el Estado percibe regularmente en un año, y que en teoría deben cubrir los gastos ordinarios.

²⁹ Dalton y Kuznets, citado por Arrijo Adolfo, *Derecho Fiscal*, 2002, p. 80.

servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado”.

En el caso de la cuota compensatoria tema que nos ocupa, cuando la Secretaría de Economía realiza la investigación e impone la cuota provisional o definitiva, ésta actuando en su carácter de ente soberano y no en un plano de igualdad con respecto a los particulares. En consecuencia, podemos adelantar que estos ingresos son captados por vía derecho público. Por lo cual en las consecuentes líneas se analizarán sólo los ingresos públicos.

Dentro de la clasificación de los ingresos públicos quedarían encuadrados los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras, las cuales forman el grupo de la contribuciones, y, los aprovechamientos. Estos ingresos, a excepción de los últimos, son las que derivan de aportaciones económicas que efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, en acatamiento del principio jurídico fiscal que los obliga a sufragar los gastos públicos .

2.3.2 LOS INGRESOS PÚBLICOS Y SU FINALIDAD

Satisfacer las necesidades colectivas de la población como hemos dicho “implica fuertes erogaciones que son cubiertas por el estado mediante la afectación de sus elementos patrimoniales, o lo que es igual, el conjunto de bienes y derechos, recursos e inversiones que posee en forma originaria o que obtiene en forma de tributos como consecuencia de su facultad de imperio”.³⁰

Esta actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines, se conoce como la actividad financiera del Estado.³¹

Sin embargo para el tema en cuestión no la analizaremos, basta con saber que el Estado para lograr la consecución de uno de sus fines se vale de esta herramienta. Lo que nos interesa es precisamente esa afectación de la que hablamos anteriormente ya que tiene una doble vertiente y es que el Estado por una lado está facultado para realizar gastos hacia la satisfacción de las necesidades colectivas y por otro está autorizado para obtener ingresos por la vía tributaria, en el

³⁰ Quintana Valtierra, Jesús; Rojas Yañez Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, México, 1991, p. 35.

³¹ Joaquín Ortega, citado por De la Garza, op. cit., p. 5.

lógico entendido de que una facultad no tiene razón de ser sin la otra, es decir que tanto “el gasto como el ingreso constituyen solo medios para alcanzar el objetivo del estado de salvaguardar el interés social o colectivo”.³²

Por lo tanto esos medios por los cuales el Estado concretiza uno de sus principales objetivos, satisfacer necesidades sociales, son las contribuciones las cuales son la principal fuente de ingresos del Estado moderno.

2.3.2.1 LAS CONTRIBUCIONES

Una vez que hemos repasado la forma en que deben ser creadas las contribuciones y la forma en que deben cumplir con el requisito de estar en ley, describiremos las contribuciones que contempla nuestro sistema jurídico tributario.

Las contribuciones “son prestaciones, normalmente en dinero y excepcionalmente en especie, establecidas en la ley, a cargo de las personas físicas o morales, mexicanas o extranjeras, que deben enterarse al ente público con facultades para percibir las y que se destinan a satisfacer los gastos públicos”.³³

En la doctrina existen una gran variedad de posturas acerca de la terminología de esta parte de ingresos que el Estado recibe entre que deben denominarse tributos o contribuciones³⁴ pero esta confusión no la trataremos debido a que su estudio nos alejaría del objetivo principal del presente trabajo, por lo que nos sujetaremos al estudio de este tipo de ingreso indistintamente como tributos o contribuciones como los llama la legislación mexicana de acuerdo a la clasificación que de ellas hace el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 ceñida al criterio legal del artículo 31 constitucional y para iniciar comentaremos sus principales características partiendo de los comentarios que hace al respecto Dela Garza Sergio Francisco.³⁵

Características de las contribuciones

³² Cárdenas, José Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, México, 1992. p. 199.

³³ Sánchez, op. cit., p. 158

³⁴ En México la palabra contribución, alude al género de tributo. Creemos que esto deriva del propio artículo 31 fracción IV de la constitución ya que hace el llamado a “contribuir” con los gastos públicos, sin embargo la mayor parte de la doctrina se refiere a ellos como “tributos” aún cuando no existe un concepto uniforme.

³⁵ De la Garza, op. cit., p. 323

- **Carácter público.**- a diferencia de los ingresos de derecho privado, los cuales son debidos en virtud de negocios jurídicos privados (compraventa, arrendamiento, transporte, etc.), los tributos en cambio, son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía, es decir, en virtud de su potestad de imperio por lo que su pago se hace obligatorio. O en otras palabras el Estado tiene derecho de percibir ingresos por este concepto en virtud de sus competencias de forma unilateral sin consentimiento del sujeto llamado a satisfacer dicha obligación. A esto podemos agregar, que existe un régimen de garantías del crédito tributario y que los procedimientos para su cobranza constituyen la prueba más clara de su carácter público.
- **Es una prestación en dinero o en especie.**- las contribuciones implican el deposito por parte del contribuyente a favor del Estado de prestaciones generalmente dinerarios. Antiguamente eran más comunes las prestaciones en especie hoy en día aunque se pueden dar, es más sencillo para el Estado que se tribute con la moneda.
- **Es una obligación ex lege.**- lo cual quiere decir que son obligaciones que nacen directamente de la ley, no son creadas por la voluntad de los individuos como pueden ser una obligación de carácter civil en donde interviene la voluntad de las personas. “Todos los tributos constituyen obligaciones ex- lege, es decir la fuente de ellas está representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la ley y un hecho de la vida real que se ajusta a perfectamente a la hipótesis que debe cumplir por lo tanto con el principio de legalidad tributaria. La fuente de coacción está en la ley y no en la voluntad de la administración pública”³⁶.
- **Es una relación personal, de derecho obligatoria.**- Para que sea posible la contribución debe haber una relación entre dos sujetos, “de un lado el que tiene el derecho de exigir la prestación, o sea el acreedor tributario, y de otro el deudor tributario quien tiene la obligación de cubrir la prestación pecuniaria en dinero o en especie por realizar una actividad que lo haga encuadrar en la hipótesis del hecho normativo”³⁷. Para Margain Manautou la obligatoriedad deriva de “la necesidad de dotar al Estado Mexicano de los medios suficientes para que se satisfaga las necesidades publicas o sociales a su cargo”³⁸.

³⁶ De la Garza op . cit., p. 324

³⁷ Ibidem

³⁸ Margain, op. cit., p. 53

- Tiene por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que este realice sus funciones.- como se apunto anteriormente que “una parte de la actividad financiera del Estado consiste en realizar los gastos o egresos necesarios para que el Estado pueda realizar las funciones que le competen, y que para ello requiere de ingresos, la mayor parte de los cuales, en la época moderna se le proporcionan por medio de los tributos”³⁹.

Una vez mencionadas las características que deben reunir y cumplir tanto los impuestos, los derechos⁴⁰, las contribuciones de mejoras⁴¹ y las aportaciones de seguridad social⁴², las cuales tienen el carácter de ingreso público, por estar clasificadas como contribuciones en nuestra legislación en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, se comentará en que consisten. Cabe aclarar que dado que nuestra intención es demostrar que la cuota compensatoria cumple con los elementos de los impuestos nos avocaremos al estudio de las características, y elementos jurídicos de ellos.

2.3.2.1.1 EL IMPUESTO

Existen necesidades que el Estado debe cumplir que tienen la característica de ser muy generales y no es posible identificar a quienes se beneficia con la realización de determinados gastos. Giannini explica “que hay servicios que redundan en beneficio de toda la colectividad, considerada como una masa unitaria e indistinta, de tal forma que no es posible determinar cuál es la medida de la ventaja que cada asociado obtiene del cumplimiento del servicio. En este sentido la contribución que se ha ocupado para sufragar este tipo de servicios ha sido el impuesto el cual tiene como criterio que lo preside el que: *cada ciudadano que se encuentre en el presupuesto normativo debe contribuir a los gastos públicos en “proporción a su riqueza”*”⁴³. Este tipo de servicios han sido denominados servicio públicos generales indivisibles⁴⁴ y que un principio los impuestos están

³⁹ Ibidem.

⁴⁰ Derechos son las contribuciones establecidas en ley que se cobran por el uso o aprovechamiento de bienes públicos así como por la prestación de servicios a cargo del estado. También son derechos las contribuciones que se cobren por Organismos Desconcentrados que presten servicios exclusivos del Estado.

⁴¹ Las contribuciones de mejoras son las contribuciones a cargo de las personas físicas o morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

⁴² Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

⁴³ Giannini, citado por De la Garza Sergio op. cit., p. 359.

⁴⁴ Margain Manatotu ha separado los servicios del Estado en servicios públicos generales y servicios públicos particulares y los clasifica por la forma en que se sufragan así tenemos que los servicios públicos generales admiten una subdivisión los servicios públicos generales indivisibles que deben sufragarse con los impuestos ya que es difícil saber con exactitud a quienes se beneficiará y los servicios públicos generales divisibles en los cuales si es posible saber a quien se beneficiara incluso cuando sean de provecho para toda la colectividad agrega que estos se deben sufragar con las

llamados a cubrir, sin embargo en la práctica en la mayoría de los países el grueso del gasto público se cubre con los impuestos por lo que lo hace el ingreso tributario mas importante de la actualidad.

Siendo el impuesto la contribución más importante en la mayoría de los Estados y objeto de estudio del presente trabajo, a efecto de desglosar su naturaleza para poder comprobar si efectivamente la cuota compensatoria comparte su esencia, a continuación mencionaremos algunas de sus principales características, y pasaremos al análisis de los elementos que lo conforman y por último haremos referencia a las características de los aprovechamientos, ingresos del Estado donde actualmente se encuentra clasificada la cuota compensatoria.

Primero comenzaremos por estudiar su definición que aunque es muy variada tomaremos algunas de las elaboradas por reconocidos doctrinarios y analizaremos la que a nuestro humilde criterio nos parezca la mejor.

Para Rodríguez Lobato el impuesto “es la prestación en dinero o especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio a cargo de las personas físicas o morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial”.⁴⁵

Por su parte Antonio Berliri define al impuesto como la obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta a favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o valor sellado y no constituyendo la sanción de acto lícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria.⁴⁶

A.D. Giannini considera que el impuesto es “la prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio originaria y derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada.”⁴⁷

Para Bielsa impuesto es la cantidad de dinero o parte de riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente con el objeto de costear los gastos públicos.⁴⁸

contribuciones de mejoras y por último los servicios públicos particulares que deben ser cubiertos con los derechos. (Magain Emilio, op. cit., p. 61.)

⁴⁵ Rodríguez, op. cit., p. 61.

⁴⁶ Berliri Antonio, citado por De la Garza, op. cit., p. 372.

⁴⁷ Giannini A.D, citado por De la Garza, Ibidem.

Consideramos que las anteriores definiciones son todas válidas pero nos parece mejor la de Raúl Rodríguez ya que es sencilla y clara en el uso de palabras y cumple con las características que mencionamos sobre las contribuciones, como que es una prestación en dinero o en especie, le da el carácter de obligatorio y estipula que se debe cumplir conforme lo disponga la ley, hace mención a su finalidad que es el gasto público y lo distingue de los derechos, y contribuciones de mejoras ya que por el pago de un impuesto no se recibe directamente un beneficio o contraprestación especial.

A diferencia de las definiciones anteriores, la que nos da el artículo 2 fracción I del Código Fiscal de la Federación, el cual considera impuestos a las “contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista en la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, y IV⁴⁹ de este artículo, nos parece bastante deficiente.

Como se ve más que una definición el Código Fiscal hace una descripción excluyente del impuesto, ya que no señala cuales son sus elementos, si no solo menciona el concepto genérico de “contribución” y lo acota a la no concurrencia de los elementos esenciales de las demás contribuciones (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos), o lo que es igual, es impuesto aquel que no esta puntualmente considerado como otra contribución. Otra critica a tan deficiente definición es que no hace mención a que están destinados al gasto público principio fundamental y necesario, tampoco hace referencia a los principios de generalidad y obligatoriedad y tampoco indica que es una prestación que puede cubrirse en dinero o en especie. Estas características las estudiaremos más adelante.

Principios teóricos del impuesto

Son varios los tratadistas del derecho los que se han preocupado por elaborar un concepto de impuesto así como los principios teóricos que toda norma impositiva debe contener, entre los cuales destacan los cuatro principios teóricos de Adam Smith⁵⁰ como los más reconocidos y que aún son observados por el legislador contemporáneo, contenidos en el libro V de su obra “Riqueza de las Naciones” esos principios aún hoy en nuestros días siguen teniendo tan alta relevancia que la falta

⁴⁸ Biesla, R, citado por Emilio Margain Manatou, *Introducción al Estudio de Derecho Tributario Mexicano*. México, 2000. p. 57.

⁴⁹ Estas fracciones definen a las demás contribuciones: aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos respectivamente.

⁵⁰ Smith Adam citado por Margain Manatou op. cit, p. 25

de su observancia podría derivar en un ordenamiento tan injusto como arbitrario. Estos principios son: de justicia, certidumbre, comodidad y economía

En cuanto al principio de justicia nos dice que “los habitantes de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo mas cercana posible a sus respectivas capacidades”⁵¹, es decir, en proporción a los ingresos de los que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o inobservancia de esta máxima consiste lo que se llama equidad o inequidad de los impuestos

De este principio se desprenden a su vez dos principios que conforman el primero y es que la doctrina considera que un impuesto es justo y equitativo cuando es general y uniforme.

“Para que un impuesto se tenga como justo debe ser general, es decir, todas las personas que realicen actividades que coincidan con el del hecho generador del crédito fiscal contemplado en forma general y abstracta en ley, deben cubrirlo; a excepción de aquellos que carezcan de capacidad contributiva”⁵². Para Margain Manautou una persona posee capacidad contributiva cuando la persona recibe ingresos por el “mínimo de subsistencia”⁵³.

Este principio hace una aportación importante ya que establece que todos aquellos cuya conducta o actos encuadren en el supuesto de hecho del crédito fiscal deben cubrirlo, teniendo en cuenta la capacidad económica del contribuyente esto sería equivalente a nuestro principio de proporcionalidad. Y como dijimos anteriormente tanto la proporcionalidad como la equidad están inspirados en una idea de justicia pero no son lo mismo, así se puede notar incluso en estos principios teóricos del impuesto en los que del principio de justicia derivan dos subprincipios que bien pueden ser equiparados al de proporcionalidad y equidad, en seguida describiremos siguiente subprincipio derivado del principio del de justicia.

El principio de uniformidad se refiere a que el impuesto será justo siempre que toda las personas sean consideradas como iguales frente al tributo. Respecto a este principio John Stuart

⁵¹ .Smith, Adam, citado por De la Garza, ob. cit., p. 404.

⁵² De la Garza op.cit., p. 324

⁵³ Respecto de las cantidades mínimas de subsistencia existen criterios encontrados como los de Bielsa y Einaudi en donde Bielsa opina que nadie debe quedar exento de contribuir con los impuestos, por que no es posible determinar los mínimos de subsistencia de una familia, además de señalar que eso viola el principio de generalidad y Einaudi por su parte sostiene que no exentar a los carentes de capacidad contributiva traería como consecuencia su mayor empobrecimiento. Nosotros estamos de acuerdo con la opinión de este último. (Bielsa y Einaudi, citados por Magain, op. cit., p. 26)

Mill⁵⁴ nos dice sobre esta cuestión que “si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación: por consiguiente, si dos rentas iguales proceden, de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta”. Como podemos notar este principio se puede equiparar a nuestro principio de equidad.

El principio de certidumbre, este principio que señala Adam Smith dice que todo impuesto debe estar bien determinado en cuanto a poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar que la determinación de dichos elementos queden a la discreción y posible arbitrio de las autoridades. Por lo tanto en opinión de Emilio Margain Manautou⁵⁵, “para cumplir con este principio, el legislador debe precisar con claridad quien es el sujeto del impuesto, el objeto, la base, la tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer, y sanciones aplicables, con el objeto de que el Poder Reglamentario no altere dichos elementos en su perjuicio del contribuyente, e introduzcan la incertidumbre”.

Debemos precisar que este principio es complementario del principio de legalidad tributaria ya que es el principal objetivo que tiene que satisfacer.

Podríamos decir que este es uno de los principios más importantes y que complementa al de legalidad, es decir aunque nuestra la Constitución no lo menciona como tal, pensamos que es precisamente a través del principio de legalidad que el legislador debe dar certeza jurídica a los gobernados señalando los elementos esenciales en este caso de los impuestos. Cabe subrayar que es, precisamente, el cumplimiento de estos principios lo que buscamos que se cumpla con nuestra hipótesis que es la de comprobar que la cuota compensatoria cumple con los elementos de los impuestos. Y de esta forma otorgar de cierta manera una mayor certeza jurídica para los gobernados.

El principio de comodidad⁵⁶ establece que si el pago de un impuesto significa para el contribuyente un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por tanto para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos en que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago, si el legislador cumple con este principio la consecuencia será una mayor recaudación y menor evasión.

⁵⁴ Joahn Stuart Miller, citado por Margain, op. cit., p. 27.

⁵⁵ Margain Emilio, ibidem.

⁵⁶ Margain Emilio. op. cit., p. 29.

El principio de economía⁵⁷ pretende evitar los altos costos de la recaudación y busca que esta sea lo menos onerosa posible a fin de procurar el mayor ingreso neto a las arcas de Estado, es decir un impuesto debe ser productivo y para esto tiene que tener un buen control en recaudación y administración. Al respecto Luigi Einaudi⁵⁸ considera que cuando el costo de la recaudación excede del 2% del rendimiento total del impuesto, este es incosteable.

Características jurídicas de los impuestos

Algunas de estas características atienden a las exigencias de nuestra Constitución específicamente las consignadas en el artículo 31 fracción IV disposición a la cual ya hemos hecho una amplia referencia de modo que lo que haremos será analizar de que manera el impuesto se adecua a los lineamientos constitucionales que se exigen para toda contribución. Para tal efecto hemos decidido basarnos en estudiar los elementos que nos da la definición de impuesto de Raúl Rodríguez Lobato y que a continuación volvemos a citar. Impuesto: “es la prestación en dinero o especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio a cargo de las personas físicas o morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial”. De esta forma tenemos que todos los impuestos:

- Implican una prestación en dinero o en especie

Todo impuesto implica una prestación, y ésta constituye una obligación de dar, porque deriva de un acto de soberanía del Estado, por que éste al establecer, determinar, recaudar y administrar los impuestos está actuando en ejercicio de su poder soberano o poder supremo. El impuesto es exactamente una imposición que el poder constituido hace a los ciudadanos con determinada capacidad económica, para obligarlos a contribuir con el gasto público. Y debemos entender por prestación en dinero, la moneda en curso legal de una nación, y por prestación en especie, el pago que no implica la moneda pero si bienes con un valor determinado.

La prestación que se da al pagar un impuesto es de carácter unilateral, “es decir, es un vínculo jurídico que faculta al Fisco para exigir la prestación correspondiente sin dar absolutamente nada a cambio”⁵⁹ como vimos anteriormente en la mayoría de los casos no es posible saber a quien se está beneficiando con el gasto público por lo que puede beneficiarse tanto a los que pagan sus

⁵⁷ Ibidem.

⁵⁸ Luigi Einaudi, Citado por Margain, op. cit., pag. 29.

⁵⁹ Arrijoja, op cit., p. 334.

impuestos como a los que no lo hacen, es decir se trata de un beneficio “indirecto y compartido”⁶⁰ para quienes tributan.

- Deben estar establecidos en la Ley

Esta característica es imprescindible para definir cualquier contribución parte del principio de legalidad tributaria contemplado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana que como sabemos señala que todos los mexicanos estamos obligados a contribuir con el gasto público de forma proporcional y equitativa en que dispongan las leyes; “dicha regulación normativa es la única garantía eficaz con la que el contribuyente cuenta de que las disposiciones impositivas se encontrarán siempre ajustadas a los principios constitucionales básicos de generalidad, proporcionalidad y equidad”⁶¹, otorgando de esta manera seguridad y certeza jurídica a los contribuyentes.

En aras de nuestra seguridad jurídica, las leyes que imponen contribuciones solo pueden provenir de un proceso formal y materialmente legislativo salvo la excepción comentada sobre el decreto ley contemplado en el artículo 131 en materia de impuestos al comercio exterior. Pero aún en estos últimos al tener la naturaleza de impuestos y encuadrar dentro de las contribuciones así contempladas en nuestro sistema impositivo, deben cumplir con los principios tributarios constitucionales.

- Deben estar contenidos en leyes de aplicación general

Aunque en la definición vertida por Rodríguez Lobato no menciona la generalidad que toda ley tributaria debe contener a efectos de ser cabal con nuestra Constitución, es una característica fundamental del impuesto que no podemos dejar de mencionar así pues al haber sido estudiado este principio anteriormente nos limitaremos a reiterar que los “impuestos deben estar contenidos en leyes de aplicación general, es decir, leyes aplicables sin distinciones ni discriminaciones de ninguna especie”⁶². Debemos recordar que este principio apunta que sólo deben tributar las personas que realicen el supuesto generador de la norma impositiva.

⁶⁰ *Ibidem*

⁶¹ Arrijoa, op cit., p. 335.

⁶² Arrijoa, op. cit., p. 336.

En cuanto al principio de obligatoriedad también ya estudiado, y como en su oportunidad mencionamos es consecuencia del principio de generalidad ya que cuando una persona realiza un determinado acto que constituye el hecho generador que da vida a la relación jurídico tributaria aquélla automáticamente queda obligada al pago del impuesto ya que las leyes en este sentido son imperativas y coercitivas de tal forma que si no se paga dicho tributo el estado tiene la facultad de exigirlo como nos dice Arrijoa el “impuesto constituye un típico acto por parte de la soberanía del Estado”⁶³.

- Están a cargo de personas física y morales

Esta característica es propia del tema de los elementos esenciales del impuesto que analizaremos en el tema siguiente por lo que nos parece importante destacar por lo mientras el hecho de que para definir al impuesto se debe mencionar a los responsables del pago en este sentido tenemos que “todas las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, están obligadas a pagar impuestos cuando como consecuencia de las actividades que realicen, se coloquen dentro de cualquiera de las múltiples hipótesis normativas que aparecen previstas en nuestra legislación impositiva”⁶⁴.

- Están destinados a satisfacer el gasto público

El impuesto tiene como finalidad prioritaria satisfacer los gastos públicos sin embargo en estos tiempos ha pasado a formar una herramienta alentadora para lograr fines distintos como lo son fines de política económica o social.

Arrijoa⁶⁵ nos explica que la vinculación del impuesto con el gasto público justifica la relación jurídico tributaria, y que sólo lo hace en la medida en que los rendimientos de los impuestos sean sanamente utilizados para la satisfacción eficiente y adecuada de las demandas sociales, y agrega que lo contrario hace que los contribuyentes pierdan la confianza en las autoridades y por ende se de una escasa tributación en el Estado.

- No implican una contra prestación o beneficio especial

⁶³ Arrijoa, op. cit., p. 339.

⁶⁴ Ibidem. p. 340.

⁶⁵ Ibidem. p. 338.

Tal y como mencionamos el impuesto implica una prestación unilateral por que el pago de los impuestos no conlleva para el sujeto pasivo la recepción inmediata de un servicio o contraprestación a cargo del Estado, al menos no directa. Esta es una característica que distingue perfectamente a los impuestos de las otras contribuciones, así lo señala la doctrina española al decir que “ la nota diferencial del impuesto hay que diferenciarla en elemento objetivo del hecho imponible, en el que, a diferencia de otras especies tributarias, no aparece contemplada ninguna actividad administrativa. Es el verdadero *quid* diferencial del impuesto”⁶⁶. Al referirse al elemento objetivo del hecho imponible hace alusión a la renta, ya que tratándose de impuestos tenemos que aportar una parte de nuestra riqueza sin recibir directamente algo a cambio del acreedor de nuestros impuestos.

- Deben ser Proporcionales y equitativos

Los impuestos deben ser proporcionales en el sentido de procurar gravar una real potencialidad de pago, respetando así el principio de capacidad contributiva consideramos que al ser el impuesto una prestación unilateral en donde el sujeto pasivo no se ve beneficiado directa e inmediatamente por las obras realizadas, en un sentido de justicia lo menos que puede hacer el Estado exactor es procurar gravar situaciones en donde se vea realmente reflejada una real capacidad de pago.

Por otra parte y complementariamente al principio de proporcionalidad tenemos que para que un impuesto sea justo debe ser proporcional y equitativo , en este sentido pues, las leyes por las que se establezcan impuestos deben de dar un trato igual a los sujetos pasivos que quedan comprendidos como posibles contribuyentes del impuesto y uno diverso a quienes dentro de la misma ley presenten desigualdades respecto de los primeros, esto es la ley debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales

Así pues mientras la proporcionalidad se ocupa de ser justo cuidando que se grave a los contribuyentes de acuerdo a riqueza disponible, ya sea mediante tasas o tarifas, la equidad lo que busca es que la norma tributaria que crea y establece el tributo trate igual a todas las personas que quedan sujetas a un mismo impuesto, por ejemplo deben recibir un tratamiento idéntico respecto a la hipótesis de incidencia, acumulación de ingresos gravables, deducciones autorizadas, lo único que puede cambiar es el aspecto de las tarifas pero esto se hace para respetar la proporcionalidad que deben guardar las distintas riquezas a la hora de contribuir.

⁶⁶ Martín Juan, Lozano Carmelo, Casado Gabriel y Tejerizo José M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, España. 2002, p. 85

- Finalidad Fiscal o Extrafiscal

Los impuestos tienen fines recaudatorios es decir, fines fiscales, pero también pueden tener fines extrafiscales, es decir, que paralelamente a la contribución se busca un impacto en la conducta del contribuyente. “En efecto el impuesto es concebido por el ente político para cubrir necesidades financieras del Estado”⁶⁷ como la de satisfacer el gato público, sin embargo ello no constituye el motivo único de la imposición, pues por ejemplo el gravamen aduanero en un principio puede surgir como derecho protector, es decir, estar dirigido a obstaculizar el intercambio de mercancías o servicios entre un Estado y otro. Prevalciendo el fin extrafiscal sobre el fin fiscal, lo cual significa que los impuestos de importación bajo su exclusiva naturaleza protectora, “no debieran rendir recaudación alguna si alcanzan con eficacia su propia finalidad, lo cual puede ser el caso si dicho impuesto es desorbitado en forma tal que nadie importe”.⁶⁸

Elementos esenciales del impuesto

“Los impuestos como todo tributo pueden explicarse estructuralmente a partir de una serie de elementos mínimos que por necesidad lógica deben establecerse en cada uno de ellos, justo son los denominados elementos de los tributos y que conforman la estructura mínima en este caso de los impuestos”⁶⁹. La necesidad de que los elementos que conforman el impuesto radica precisamente en que así deben estar contemplados en ley para dar seguridad y certeza jurídica a los contribuyentes en cumplimiento de del artículo 31 fracción IV de la Constitución recordemos que su enunciación en el ordenamiento jurídico que los determina es imprescindible así mismo para dar cumplimiento al principio de legalidad tributaria y certeza jurídica.

Así mismo siendo este tema parte medular de nuestra hipótesis procederemos analizarlos.

Sujeto activo. Por dispositivo constitucional sólo puede ser el Estado en virtud de su facultad de imperio. Pueden ser sujetos activos la Federación, los Estados y los Municipios esto corresponde a que la estructura del Estado esta conformada de esta manera y siendo el Estado sujeto activo de los impuestos nos encontramos con estos tres titulares como acreedores tributarios. Generalmente el sujeto activo es de la obligación tributaria es designado explícitamente por el legislador.

⁶⁷ Gianini, citado por Gabriela Ríos y Tonatiuh García <<Diferencias entre Impuestos Aduaneros de Importación y Cuotas Compensatorias del Comercio Exterior Mexicano>> Boletín Mexicano de Derecho Comparado. Num. 91, México, 1998, p. 173.

⁶⁸ Ríos y García, op. cit., p. 183.

⁶⁹ Jiménez González, Antonio, *Ingresos Tributarios*. México, 2002, p. 73.

Sujeto pasivo. Siempre será la persona que de acuerdo con las leyes fiscales esté obligado al pago de una prestación por haber incurrido en un presupuesto de hecho hipótesis normativa previstas por las mismas. En nuestra legislación tributaria se reconocen dos tipos de sujetos pasivos: el contribuyente o causante directo y los responsables solidarios⁷⁰. Para Rodríguez Lobato por sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse “la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligada al pago de una prestación tributaria”⁷¹.

De la anterior definición podemos distinguir dos tipos de sujetos y aunque en la doctrina se cuenta con una amplia gama de sujetos pasivos en materia de impuestos generalmente se distingue entre personas físicas y personas morales así lo distingue el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación por lo que se puede arribar a que existen dos clases de sujetos pasivos que corresponden a la clasificación de sujetos pasivos directos siendo estos:

- Las personas físicas o particulares, esto es, puede ser sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria todo ser humano que tenga capacidad de goce, o sea que sea titular de derechos y obligaciones. Con esta afirmación se amplía el campo de las personas que pueden constituirse como sujetos pasivos de los tributos. Un ejemplo de ellos es que los menores lo pueden ser por medio de quienes detentan su patria potestad o tutela y,

- Las personas morales o jurídicas, estas son, todas las sociedades y asociaciones civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en el que tengan establecido su domicilio fiscal.

En resumen, tomemos como ejemplo para ver el supuesto del sujeto pasivo el del impuesto sobre la renta, en el que, la persona física o moral que obtenga un ingreso de una fuente de riqueza ubicada en México y/o en el extranjero, si es que en este último caso se encuentra domiciliada en el territorio nacional, en forma inmediata adquiere el carácter de sujeto pasivo.

⁷⁰ Los responsables solidarios son los que adquieren la obligación concomitantemente con el obligado directo por a elección del fisco por disposición expresa del ala ley tributaria. Aunque en opinión de tratadistas (con la cual concordamos) como Emilio Margain y Adolfo Arrijoja la en realidad son cuatro los tipos de sujetos pasivos que nuestra legislación comprende distinguiendo así entre sujeto pasivo: contribuyente u obligado directo, obligado solidario, obligado por sustitución y obligado por garantía. Arrijoja, op. cit., p. 192.

⁷¹ Rodríguez, op. cit., p. 64.

Objeto. El objeto del impuesto consiste en el acto o conducta que refleja una capacidad económica y que la ley grava; Rodríguez Lobato⁷² lo define como “la realidad económica sujeta a imposición, mientras que para Arrijo Vizcaíno⁷³ por objeto debemos entender “el ingreso, la utilidad obtenida por el contribuyente, que sirven de base para el cálculo o determinación en cantidad líquida del gravamen respectivo. Lucien Mehl nos da una definición más clara pero denomina al objeto de tributo como “presupuesto objetivo” y lo define como “la manifestación de la realidad económica sometida a la imposición; la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios”⁷⁴.

Por lo tanto el objeto del tributo es para nosotros representativo de una capacidad económica es precisamente el ente, sobre el cual recae el impuesto, que puede manifestarse como “renta, patrimonio o gasto”⁷⁵, o en su caso el bien o rendimiento en concreto. Esto significa que el objeto del tributo es el hecho o la realidad que justifica o soporta la existencia del impuesto. Creemos que una vez que el legislador haya registrado al riqueza que pretende gravar es cuando debe formularse la hipótesis de incidencia o presupuesto de hecho.

Al hablar acerca del “objeto del impuesto” es necesario abordar el tema del hecho imponible para marcar la diferencia que existe entre uno y otro, ya que el normalmente el objeto del impuesto aparece recogido por el hecho imponible. De tal forma que por un lado tenemos: el objeto como un ingreso(utilidad) o renta y por otro el presupuesto de hecho que grava ese ingreso o renta por la realización de determinados actos o conductas. Nosotros entendemos como hecho imponible o generador, la conjunción de la manifestación, del objeto ya sea por una actividad o conducta, con la exacta coincidencia del presupuesto de hecho previsto en la norma tributaria.

Por lo tanto el objeto debe quedar previsto en una norma siendo lo primero que debe tomar en cuenta el legislador para crear impuestos, y lo adecuado es que sea representativo o manifieste una capacidad económica a efectos de cumplir con el principio de capacidad contributiva y por ende los impuestos sean justos. Por otra parte relacionado con el objeto tenemos que el hecho imponible es la manifestación de una conducta o actividad realizada en el mundo del ser que origina una utilidad o una renta, y que encuadra perfectamente en la presupuesto normativo que grava ese utilidad o renta.

⁷² Rodríguez, op. cit., p. 112.

⁷³ Arrijo, op. cit., p. 129.

⁷⁴ Lucien Melh, citado por De la Garza, op. cit., p. 417.

⁷⁵ Martín y Lozano, op. cit., p. 266.

A efectos de precisar lo anterior y para no confundirnos citamos un argumento vertido por Gabriela Ríos y Tonatihu García ya que nos ayuda evitar que confundamos una diferencia que también tiene que ser comentada y ésta es, entre la hipótesis de incidencia o presupuesto de hecho, es decir la norma tributaria como tal y, el hecho imponible

“El presupuesto es el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse en el mundo del ser, la obligación tributaria; en este sentido, el presupuesto necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar el tributo a un determinado ente público. En este punto, es necesario remarcar la diferencia entre la hipótesis de incidencia o presupuesto de hecho, del hecho generador, pues corresponden a dos realidades absolutamente distintas, la primera pertenece al mundo del deber ser y la segunda al mundo del ser”⁷⁶.

Base. La base “es una perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia que la ley califica, con la finalidad de fijar el criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta, la deuda tributaria”⁷⁷. O bien puede entenderse en términos simples como “la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto, es decir el ingreso bruto, menos deducciones y exenciones autorizadas por la ley”⁷⁸.

De la anterior definición podemos comprender que la base es la cuantía sobre la cual se determina el impuesto, por ejemplo el monto de la renta recibida; por otro lado se habla de parámetro cuando se alude a la magnitud que puede expresarse en la medida de algún modo: peso, volumen, precio, valor, capacidad a la que puede aplicarse el tipo de gravamen. Así pues tenemos que parámetro es una medida que no se expresa en dinero y base imponible sería la medida expresada en dinero. Sin embargo nos dice de la Garza esta distinción no tiene trascendencia en el Derecho positivo.

Por lo tanto la base imponible esta constituida por “una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios y siempre y cuando los tipos de gravamen sean ad valorem”⁷⁹. O sea que parámetro sería el género, y a la base imponible una especie de aquél, en teoría se debe hablar de base, cuando la cantidad está expresada en términos monetarios y esta afectada por un una tasa porcentual, que en conjunto dan la cuota del tributo a pagar.

⁷⁶ Ríos y García, op. cit., p. 179.

⁷⁷ Ataliba, citado por De la Garza, op. cit., p. 431.

⁷⁸ Carrasco, Hugo. Derecho Fiscal. *Diccionarios jurídicos temáticos*, México. 2002. p. 161.

⁷⁹ De la Garza, op. cit., p. 434.

De todo esto podemos concluir que sin tasa el cobro del impuesto puede ser ilegal ya que para obtener la cuota a pagar es imprescindible que se cuente con el porcentaje, es decir la tasa o alícuota, con la que se afectará la base imponible, de otro modo se tendría que el 100% de la base sería la cuota del impuesto por pagar dando como resultado un impuesto confiscatorio y por ende inconstitucional. Al respecto Sergio Fco. De la Garza nos dice que “para la fijación de la deuda tributaria no sería suficiente, si se dejara de señalar el tipo o alícuota en el mandato”⁸⁰

Debemos tener cuidado en no confundir la base imponible con el tipo de gravamen (tasa) ya que cuando se hace referencia a tipo o modalidad del gravamen se le califica como, ad valorem o específico cuando estas categorías en realidad corresponden a la base imponible, Albiñana⁸¹ nos dice que esto tiene una explicación histórica, en efecto “existe una distinción entre base imponible dineraria y base imponible no dineraria, la primera es una consecuencia de la segunda y nace cuando surge en la era moderna el comercio mundial, ya que en la antigüedad no existía una moneda que hiciera el papel de numerario, internacionalmente aceptado, razón por la cual los tributos eran fundamentalmente en especie”. Lo que entendemos de esta cita es que al crearse la moneda surge la posibilidad de calcular la base imponible en moneda. El tipo de gravamen hace referencia a la idea de que la gravación se hará conforme a un porcentaje de la base imponible. Por lo tanto no debemos confundir esto y queda por demás claro que la base imponible sólo puede ser ad valorem es decir estar expresada en términos monetarios.

Ataliba nos resalta la importancia de este elemento al decir que “ que en el Derecho tributario la importancia de la base es fundamental, ya que la obligación tributaria tiene como objeto siempre el pago de una suma de dinero que solamente puede ser fijada con referencia a una magnitud prevista en la ley e ínsita en el hecho generador, o con ella relacionada”⁸².

La función de la base es determinar junto con la tasa la cuantía de la deuda tributaria.

Tasa. Consiste en la proporción, cantidad o porcentaje que se aplica sobre la base del impuesto para determinar el monto líquido de la cantidad a pagar. Jiménez González nos dice que es el “elemento cuantitativo del presupuesto de hecho que generalmente se concretiza en la fijación de la alícuota o porcentaje a pagar”⁸³.

⁸⁰ De la garza, op. cit., p. 432.

⁸¹ Ibidem

⁸² Ataliba, citado por De la Garza, Ibidem.

⁸³ Jiménez, op. cit., p. 78

En cuanto a la tasa, De la Garza la considera como un hecho exterior al hecho generador, “es un término de mandato de la norma tributaria y no del presupuesto”⁸⁴. En este sentido consideramos correcta esta afirmación ya que la tasa puede estar contemplada no sólo en el presupuesto de hecho, sino en cualquier parte del ordenamiento que imponga el impuesto, esto es válido siempre que se mencione expresamente la tasa en dicha ley.

“Giannini⁸⁵ nos dice que la norma tributaria no siempre establece y delimita el presupuesto de todo impuesto en sus elementos, - material y personal-, sienta de ese modo la base necesaria y suficiente para decidir en cada caso cuándo nace la deuda impositiva y a cargo de que persona, pero no agota, sin embargo, con ello, la serie de elementos que se necesitan para determinar además el importe del débito. En efecto, puesto que el importe del débito resulta, de la aplicación del tipo de gravamen fijado por la ley a una magnitud denominada base imponible. De ahí la necesidad de otras normas tributarias, casi siempre distintas de las indicadoras del presupuesto, cuya misión específica consiste en establecer los criterios con arreglo a los cuales ha de valorarse el presupuesto para la determinación de la base imponible”.

Arrijo Vizcaíno⁸⁶ nos señala que la determinación de la cantidad líquida del impuesto debe llevarse a cabo aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo la tasa contributiva prevista en ley. “Los tipos de gravamen o tasas se dividen en dos grandes clases las alícuotas y los tipos de gravamen en sentido estricto⁸⁷”.

Se llama alícuota el tipo de gravamen que consiste en un “*porcentaje*”, del parámetro, cuando este consiste en dinero o en bienes valorables en dinero o en términos monetarios, en este caso como vimos el parámetro recibe el nombre de base imponible. En cambio los tipos de gravamen en sentido estricto son lo que se aplican a los parámetros constituidos por magnitudes consideradas por la ley tributaria sin referencia a su valor monetario. Las alícuotas pueden ser proporcionales, progresivas o degresivas. Los tipos de gravamen en sentido estricto pueden ser graduales o específicos.

Dada la diversidad de opiniones entorno a la denominación y de la clasificación de las tasas haremos referencia a la que a nuestro juicio sea la más adecuada para el análisis de nuestro tema, y asimismo estén contempladas en nuestro derecho fiscal positivo. Así que hemos decidido referirnos a ellas con la denominación que hace Arrijo Vizcaíno⁸⁸ y por tanto tenemos las siguientes tasas de:

⁸⁴ Ataliba, citado por De la Garza, op. cit., p. 431.

⁸⁵ Giannini, citado por de la Garza, op. cit., p. 432.

⁸⁶ Arrijo, op. cit., p. 132

⁸⁷ De la Garza, op. cit. p. 440.

⁸⁸ Arrijo, op. cit., p. 133.

- *Cuota fija*, tienen lugar cuando se señala un tanto por ciento, cualquiera que sea el importe de la base un ejemplo de ésta sería el 15 % que sea al impuesto al valor agregado.
- *Tarifa progresivas*, existe que cuando el tanto por ciento aumenta a medida que aumenta el importe de la base gravable, como ejemplo tenemos el impuesto sobre la renta que la persona física debe pagar por su salario.

“En este tipo de tarifa el impacto económico va variando según aumente o disminuya el monto del los ingresos variables, lo cual implica una notoria diferencia con las tasas a cuota fija, en las que el porcentaje señalado por la ley se aplica uniformemente”⁸⁹. Hay que destacar que ambas son tasas alícuotas por que se expresan en un porcentaje.

- *Cantidad fija*. este tipo de tasa existe cuando la ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad fiscal, por ejemplo \$ 1.00 por kilo de maíz, \$ 5.00 por litro de leche. “Este tipo de gravamen consisten en una suma de fija de dinero que ha de pagarse por cada unidad de magnitud que constituye el parámetro, de acuerdo con la medición prevista por la ley”⁹⁰. Es decir esta tasa se determina “aplicando al objeto del tributo una cantidad exacta expresada en moneda de curso legal, y no como sucede con las cuotas fijas y las tarifas que se expresan en porcentajes”⁹¹. Esta tasa es un tipo de gravamen en sentido estricto.

La tasa de cuota fija nos da una idea entonces de que, independientemente de la base, se aplica una cantidad específica a ésta en forma de porcentaje para obtener la cantidad del crédito fiscal, en cuanto a la tasa de tarifa progresiva, se utiliza cuando la materia imponible va aumentando se le fija una cuota proporcional al aumento,

Y en cuanto a la tasa de cantidad específica , podemos decir que la tasa depende de la cuantía del parámetro⁹², es decir, esta tasa se expresa en una suma fija de dinero por “x” cantidad de mercancía la cual es susceptible de medirse en peso, volumen, longitud, etc.

⁸⁹ Ibidem.

⁹⁰ Sánchez, op cit., p. 210.

⁹¹ Arrijoa, op. cit., p. 133.

⁹² Por parámetro debemos entender según Vicente Arche “la magnitud a la que debe referirse o aplicarse según los casos, el tipo de tasa” y cuando el parámetro esta constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios recibe el nombre de base imponible. (De la Garza, op cit., p. 433.)

La tasa de cantidad específica se diferencia de la tarifa porque “el tipo de gravamen es específico cuando se expresa en unidades monetarias por unidad en cantidad de parámetro (peso, volumen, superficie, etc.) y que suele acompañar a los tributos indirectos”⁹³. En cambio la tarifa grava no grava unidades en cantidad de parámetro.

Época de pago, es el plazo que señala la ley para que se satisfaga la obligación. Es importante que este contemplada en la ley a efectos de que el sujeto pasivo no incurra en moras y se le finquen multas o sanciones.

2.3.2.2 NO CONTRIBUCIONES

El estado tiene dos formas de cobrar ingresos públicos una manera es ejerciendo su potestad tributaria de la cual resultan las contribuciones que conocemos y que tienen que ajustarse a los lineamientos exigidos por la Constitución, los principios tributarios, y también puede obtener ingresos públicos de manera unilateral en el ejercicio de sus competencias precisamente en virtud de su facultad de imperio, estos ingresos no están condicionados a cumplir con los principios tributarios pues tienen como característica que aquellos que los pagan reciben una contraprestación directa por parte del Estado.

2.3.2.2.1 APROVECHAMIENTOS

Hasta ahora hemos visto los ingresos que el Estado percibe en ejerciendo su potestad tributaria por medio de la cual se obtienen las contribuciones pero existen ingresos que el Estado puede exigir en virtud de su potestad de imperio como lo son los aprovechamientos los cuales no están sujetos a los principios tributarios que contempla el artículo 31 fracción IV, sino que se sujetan a otras reglas ya que éstos y las contribuciones tienen una función determinada acorde con su naturaleza jurídica.

Pérez de Acha nos dice “la naturaleza de los aprovechamientos se ubica en el campo del derecho público, dado que la Federación las percibe en virtud de su soberanía, o sea, en virtud de su potestad de imperio”⁹⁴. Por lo tanto como sabemos al no estar condicionadas a cumplir con las garantías tributarias tenemos que no pueden calificar como contribuciones, sin embargo como

⁹³ Mehl Lucien, citado por De la Garza op. cit., p. 440.

⁹⁴ Peres de Acha Luis, <<Naturaleza de las Cuotas Compensatorias>> Revista Lex, tercera época, año I. Ed. Laguna. México, diciembre 1999.

participan de la naturaleza del derecho público como nos indica Pérez de Acha tenemos que los aprovechamientos constituyen para el Estado un ingreso público no tributario.

El Código Fiscal vigente define en el artículo 3° a los aprovechamientos como los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los ingresos que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Este mismo artículo dispone que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización que se cobre por cheques no pagados que se apliquen en relación con aprovechamientos son accesorios de estos y participan de su naturaleza.

Como podemos ver en esta definición el legislador clasifica los ingresos del Estado de manera excluyente a partir de lo que pueden no ser dada su naturaleza jurídica, ya que no señala cuales son los elementos que en realidad los integran. Por lo tanto tenemos que los aprovechamientos no son una categoría específica de ingresos públicos, ni de contribuciones. Son una clasificación que reciben los ingresos heterogéneos que no se pueden reducir a los definidos en el artículo 2 y 3, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación. Podríamos decir que los aprovechamientos constituyen el cajón residual, de los ingresos que el estado recibe vía derecho público.

La doctrina poco o casi nada ha pronunciado respecto de los aprovechamientos, por lo que, el hecho de que sean obtenidos por el Estado, en ejercicio de sus funciones de derecho público, o sea como autoridad gestora de los intereses públicos que de acuerdo a una norma de derecho público, es el único elemento con el que se cuenta para caracterizar a esta figura.⁹⁵

Los aprovechamientos también constituyen créditos fiscales, de ahí que actualmente sea posible entre otras cosas cobrar las cuotas compensatorias. El artículo 4 del CFF define al crédito fiscal como “la obligación fiscal determinada en cantidad líquida que el Estado tiene derecho a percibir a través de sus órganos u organismos descentralizados y que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a recibir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena. Su recaudación independientemente de que se destinen a un fin específico lo hará la SHCP por medio de oficinas autorizadas por la misma”.

⁹⁵ Cárdenas, op. cit., p. 64.

Particularidades de los aprovechamientos

A los aprovechamientos podemos distinguirlos por su origen, su finalidad, por las autoridades que los determinan y aplican, y por el método o criterio utilizado para su determinación,

Queremos comenzar por señalar la característica más importante que revisten los aprovechamientos, y es que por su pago se recibe una contraprestación ya sea un servicio o el uso a aprovechamientos de algún bien de dominio público específicamente. Y esta es precisamente una de las notas distintivas de entre el impuesto y el aprovechamientos que por su pago recibe una contra prestación directa por parte del Estado, en cambio como hemos visto, por ejemplo para el impuesto no implica contraprestación alguna para el contribuyente al menos en forma directa.

ORIGEN

El origen de su nacimiento a la vida jurídica se da debido a la necesidad del Estado de recaudar la mayor cantidad de ingresos posible para sufragar los gastos públicos y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de la LIF “los aprovechamientos se obtienen por la prestación de servicios públicos así como por el uso aprovechamiento de los bienes públicos por los que no se establecen derechos”. De esto podemos inferir que cuando no sea posible establecer un derecho porque dada la característica que reviste el servicio, éste no pueda ajustarse a los principios tributarios que nuestra Constitución exige para toda contribución, entonces la legalidad del cobro de ese servicio se fundamenta al considerar dichos ingresos como aprovechamientos, a esto nos referimos cuando los calificamos como el cajón residual de los ingresos del Estado el cual tiene el derecho de cobrar debido a su potestad de imperio y lo hace con la justificación de que por un lado la cantidad que se cobra por los servicios prestados es para financiar a la misma institución que presta el servicio y por otro siendo el Estado en términos del artículo 27 constitucional el titular de la tierras y aguas ubicadas en el territorio nacional tiene todo el derecho de ser el beneficiario cuando otorga el uso o aprovechamiento de los bienes de la nación por los que no se establezcan derechos.

FINALIDAD

Por otro lado si nos remitimos a su finalidad podemos ver que se distinguen de las contribuciones por que en principio los ingresos que se recauden por este concepto tienen un fin

específico. En el artículo 11 primer párrafo de la ley de Ingresos de la Federación⁹⁶, vamos a encontrar que en principio los ingresos aprovechamientos se utilizan con el fin obtener ingresos para cubrir los gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión, mismos que cada dependencia genera, entonces tenemos que su fin es cubrir los gastos de operación de las entidades públicas,

AUTRIDADES QUE LOS DETERMINAN Y APLICAN

Las contribuciones deben ser determinadas y aprobadas mediante ley por el Congreso de Unión a través del proceso legislativo con fundamento en los artículos 74 fracción IV, 73 fracción VII, 72 y 71 de la Constitución. En cambio los aprovechamientos los aprueba el Ejecutivo Federal por conducto de la SCHP con fundamento en la artículo 10 párrafo séptimo de la Ley Ingresos de la Federación, en donde se entiende que los aprovechamientos serán determinados por cada entidad y dependencia de la Administración Pública Federal, y corresponde a la SHCP aprobar sus montos para que sean cobrados por las dependencias correspondientes, la excepción para esta regla es precisamente para las cuotas compensatorias, y multas. Los aprovechamientos que no sean aprobados por la SCHP no podrán ser cobrados.

METODO O CRITERIO UTILIZADO PARA SU DETERMINACIÓN

En cuanto al método que se utiliza para su determinación tenemos que la base para el cálculo de los aprovechamientos es el costo que representa para la unidad administrativa o dependencia gubernamental dar dicho servicio, o el costo que tiene el uso o aprovechamiento de determinado bien de dominio público, y se determinan mediante criterios de eficiencia económica y saneamiento financiero.

Se entiende por una economía eficiente que los dependencias administrativas cuenten con los recursos para su óptimo desarrollo y sean sanos financieramente, es decir, que el monto de los aprovechamientos este dirigido a lograr un equilibrio económico y un buen funcionamiento de los órganos públicos.

⁹⁶ Artículo 11 LIF. Los ingresos por aprovechamientos se destinaran previa aprobación de la SHCP, a cubrir los gastos autorizados de operación, conservación, mantenimiento e inversión, para la unidad generadora de dichos ingresos.

El artículo 10 de la Ley de Ingresos de la Federación nos da las bases para determinar la cantidad que se debe cubrir por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público y por la prestación de servicios en el ejercicio de las funciones públicas por las que no se establezcan derechos. Así pues se tienen tres criterios para su cálculo.

- El costo de los servicios se puede determinar con referencia internacional. Se fija tomando en cuenta el cobro que se hace del uso o aprovechamiento o servicios de similares características en los países con los que México mantiene vínculos comerciales.
- Los aprovechamientos que se cobren, pero que no tengan referencia internacional, se fijan considerando el costo de los mismos, siempre que se derive de una valuación de dichos costos en los términos de eficiencia económica y saneamiento financiero.
- Se podrán establecer aprovechamientos diferenciales, cuando estos deriven de estrategias de comercialización o racionalización o estos se otorguen de manera general.

Por último queremos hacer unos comentarios acerca de la legalidad del cobro de los aprovechamientos ya que existen opiniones en el foro⁹⁷ que afirman que no hay fundamento constitucional que los respalde, aclaramos que no estamos diciendo que el Estado no pueda cobrarlos, como ya vimos lo puede hacer por su potestad de imperio, pero su cobro tiene como requisito esencial encontrar fundamento en nuestra Constitución, y por ejemplo en opinión de Emilio Margain Manautou, nos señala que en el caso de los aprovechamientos no es claro su fundamento en la ley argumentando que:.

Indebidamente en la Ley de Ingresos se hace referencia a ingresos no considerados como tributarios, ya que constitucionalmente el Congreso de la Unión sólo debe discutir y aprobar anualmente las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, por lo que no tienen porqué, consignarse en la Ley de Ingresos las fuentes relativas a los productos, a los aprovechamientos, etc., y, por lo tanto, correctamente dejan de consignarse en sus preceptos delegación de parte del Poder Legislativo a favor del Poder Ejecutivo, para crear, modificar o suprimir las cuotas, tasas o tarifas de los productos o aprovechamientos, pues se repite, es indebido el que el legislador haga alusión a recursos provenientes de fuentes no clasificables como tributarias⁹⁸.

Del anterior párrafo podemos sacar las siguientes conclusiones:

⁹⁷ Entre otros doctrinarios que comparten la opinión de alguna manera son Luis Manuel Pérez de Acha y Andrés Rohde Ponce, opiniones que a las que haremos referencia en su momento.

⁹⁸ Margain, op. cit., p. 57.

Dado que la Constitución faculta al Congreso en el artículo 74 fracción IV para discutir únicamente las *contribuciones* que sean necesarias para cubrir el presupuesto y no se refiere a ningún otro tipo de ingresos es por eso que Margain Manautou argumenta que es indebido que la Ley de Ingresos de la Federación contemple en sus rubros a los productos y aprovechamientos .

Esto se hace más notorio cuando el autor nos dice que se ve claramente la intención del legislador de evitar caer en una delegación de facultades que no tiene respaldo constitucional, y ésta es que en la misma Ley de Ingresos donde se faculta al Ejecutivo para que a través de Hacienda fije y modifique los aprovechamientos, “dejan de consignarse en sus artículos, preceptos que se puedan interpretar como una delegación de facultades por parte del Poder Legislativo a favor del Poder Ejecutivo”. Es por eso que si nos remitimos al artículo 10 de la LIF sólo se faculta al Ejecutivo para que a través de Hacienda fije y modifique los aprovechamientos pero nunca se le autoriza o faculta para “crearlos”.

En resumen, en cuestión de aprovechamientos tenemos que están contemplados en una ley en la que no tienen cabida. Consideramos que la opinión de Emilio Margain va dirigida en el sentido de que no se encuentra fundamento legal para el establecimiento de aprovechamientos.