

## CAPITULO II

### CONSTITUCIONALIDAD DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

#### 2.1 ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

El Estado realiza diversas actividades para la realización de sus finalidades. A través del Poder Ejecutivo desarrolla una actividad encaminada a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. Esa actividad recibe el nombre de actividad financiera, la cual ha sido definida por el fiscalista mexicano, Joaquín B. Ortega, como “la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general para la realización de sus propios fines.”<sup>1</sup>

La actividad financiera del Estado conoce tres momentos fundamentales: a) el de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio, como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo los diversos tipos de tributos, o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos; b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente; y c) la realización de un conjunto de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras actividades y gestiones.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Joaquín B. Ortega. *Apuntes de Derecho Fiscal*. Reimpresión ITESM: Monterrey y México, 1946. P. 1.

<sup>2</sup> Sergio F. De la Garza. *Derecho Financiero Mexicano*. 7ma Ed. Editorial Porrúa: México, 1976. P. 4.

Esta actividad financiera tiene un aspecto económico en cuanto ha que debe ocuparse de la obtención o inversión de los recursos económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines. En cuanto al aspecto político de esta actividad Pugliese sostiene que la actividad financiera tiene naturaleza política, porque político es el sujeto agente, políticos son los poderes de los que éste aparece investido, políticos son también estos mismos fines, para cuya obtención se desarrolla la actividad financiera.<sup>3</sup> Por otra parte, el aspecto jurídico es que la actividad financiera que realiza el Estado se encuentra sometida al derecho positivo. Giannini precisa al respecto que:

La actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el Derecho Objetivo. Constituye una reconocida exigencia del Estado moderno- Estado de Derecho- que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la Administración y las relaciones con los particulares que ésta engendra encuentren en la Ley su fundamental disciplina. En esta exigencia debe informarse especialmente la actividad financiera: 1º porque ella implica la administración del dinero público, del dinero que es sustraído a la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas; y 2º porque la enorme masa de riqueza destinada a esos fines da origen a un complejo de relaciones, cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones imperativas.<sup>4</sup>

Por último, la actividad financiera tiene también un aspecto sociológico. Este aspecto comprende que, tanto el régimen de los tributos como el de los gastos públicos, ejerzan una determinada influencia sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado.

---

<sup>3</sup> Cit. Sergio F. De la Garza. Op. Cit. P. 426.

<sup>4</sup> Ídem. P. 4.

## 2.2 ARTICULO 31 FRACCION IV CONSTITUCIONAL

Los principios fundamentales de todo orden jurídico, se encuentran establecidos a través de lineamientos generales consagrados en la Constitución. La actividad financiera del Estado encuentra su fundamento constitucional en el Artículo 31 fracción IV.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> El primer decreto constitucional en México que aborda el tema fiscal es conocido como: “El Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana” llamada también “Constitución de Apatzingan”, cuyo precursor fue Morelos, la cual fue promulgada el 22 de octubre de 1814. En su Art. 36 establece: “las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y defensa”. Cabe resaltar en esta Constitución el término “donación”, el cual establece la opción para los mexicanos de esa época de contribuir con el gobierno. Sin embargo, a su vez, en su artículo 41 fundamenta el pago de contribuciones: “las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: “... Una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos...” Como podemos observar, aún cuando en el Art. 36 se estableció la opción en el pago de contribuciones a la nación, el Art. 41 introduce el término obligación, el cual limita la opción mencionada anteriormente. Este artículo simplemente menciona una obligación de carácter general. En 1810, con el inicio de la Guerra de Independencia, propició que la inestabilidad fuera una constante en todos los ámbitos de la vida nacional. El aspecto jurídico no podía ser la excepción, y años después de la promulgación de la Constitución de Apatzingán, el benemérito de las Américas, Don Benito Juárez, al llegar al gobierno, después de múltiples acontecimientos, acuerdos, proyectos, documentos y opiniones, se promulga una nueva Constitución Mexicana. Corría el año de 1857. En su artículo 31, esta Constitución establece: “Es obligación de todo mexicano: II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”; de la redacción de este artículo se desprenden varios cambios respecto a la indicación del Art. 41 de la Constitución de Apatzingan, entre los cuales destacan: 1.- cambia del plural al singular en el concepto de obligación, 2.- especifica las contribuciones que realizará cada ciudadano hacia dónde se canalizarán, 3.- introduce los conceptos de proporcionalidad y equidad.

Con la llegada de Porfirio Díaz al gobierno mexicano, se establecen una serie de normas demasiado rígidas y, además, se presentan mermas muy importantes en la economía de los ciudadanos, quienes no veían reflejado en obras y mejoras de su comunidad el dinero que contribuían; lo anterior da lugar a lo que hoy en día conocemos como “Revolución Mexicana”. En 1917, con el Gral. Venustiano Carranza al frente de la Nación, se cita a los más destacados hombres de nuestro país en diferentes áreas, incluyendo la jurídica y se establece el Congreso Constituyente, en la ciudad de Querétaro y el cinco de febrero de ese año, después de múltiples estudios, se emite la nueva constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual es la que nos rige hasta la actualidad. En dicha constitución, el tema de los tributos vuelve a ser analizado, quedando el texto constitucional casi igual que el de 1857: “Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Como podemos observar, el único cambio significativo que se presenta es que se vuelve a pluralizar la obligación y cambia de posición dentro del mismo artículo 31, ya que en 1857 ocupaba la segunda fracción y en 1917, queda ubicado en el cuarto párrafo.

En el año de 1993, el Congreso de la Unión realiza la última modificación sustantiva que tiene este artículo, ya que se decide incluir como una entidad independiente al “Distrito Federal” en la norma constitucional, para que el texto del citado artículo quede de la siguiente manera:

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

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

El Artículo 31 fracción IV dispone:

Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.<sup>6</sup>

Del contenido de este Artículo se desprende lo siguiente:

1. Establece la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos; de lo cual surge la cuestión si sólo es obligación de los mexicanos pagar impuestos. Sin embargo, aún cuando el precepto constitucional sólo se refiere a los mexicanos, no prohíbe que se impongan a los extranjeros. De modo que los extranjeros también están obligados al pago de los impuestos.

2. Reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la Federación, el Distrito Federal, el Estado y el Municipio siendo que estos son los que tienen el carácter de sujetos activos de la relación tributaria.

---

El Constituyente de 1917 estableció en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, pero a su vez consignó el derecho de éstos a que dicha contribución se realizara de la manera proporcional y equitativa que dispusieran las leyes. Es decir, el Constituyente de 1917 plasmó las bases generales de la facultad impositiva del Estado para el logro de las funciones que le están encomendadas, pero dejó al legislador ordinario la facultad de determinar en cada época de la historia la forma y medida en que los individuos y los grupos que integran la sociedad deben contribuir. Así, es el legislador ordinario quien, respetando las bases fundamentales de nuestra Constitución Política, debe definir cuáles son las contribuciones que en cada época existirán de acuerdo con las circunstancias sociales y económicas, la evolución de la administración pública y las responsabilidades que el Estado vaya asumiendo en la prestación y el mantenimiento de servicios públicos que aseguren el desarrollo integral de los individuos que componen la sociedad.

<sup>6</sup> *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Editorial McGraw Hill: México, 2003. P. 38.

3. Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes- tanto desde el punto de vista material como formal- es decir, por medio de disposiciones de carácter general y abstracto emanadas del Poder Legislativo. De lo anterior emana el Principio de Legalidad, el cual será analizado posteriormente.

4. Que deben ser proporcionales y equitativos, conceptos que serán analizados ulteriormente.

5. Que los impuestos se deben establecer para cubrir los gastos públicos; el problema que surge de esto, es qué se debe entender por gastos públicos. Gabino Fraga, con referencia a esta cuestión, dice: “[c]reemos que por gastos públicos deben entenderse los que se destinen a la satisfacción atribuida al Estado, de una necesidad colectiva, quedando, por lo tanto, excluidos de su comprensión, los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”.<sup>7</sup> Por lo tanto, por gasto público debe entenderse todo gasto que sea necesario para que las entidades públicas lleven a cabo el desarrollo de sus actividades.

La obligación de contribuir con los gastos públicos, establecida en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, ratifica la principal de las justificaciones de la relación jurídico- tributaria siendo que 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 contribuciones efectuadas; al mismo tiempo la Carta Magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones exclusivamente a la satisfacción de los gastos

---

<sup>7</sup> Gabino Fraga. *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa: México, 1963. P. 273.

públicos. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene al respecto lo siguiente:

...Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad. La interpretación del citado precepto constitucional debe superarse, porque 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, cualquiera que sea la forma en que el mismo se fije o distribuya por el legislador o por la autoridad administrativa que formule el Presupuesto de Egresos, siempre que éste sea en beneficio de la colectividad...<sup>8</sup>

Es así como la tributación no tiene solamente un fin fiscal, el cual es el de allegar recursos al Estado para sufragar los gastos públicos a efecto de atender al interés general, sino también fines extrafiscales, de índole político, económico y social.

Es significativo el encabezado del Artículo 31 fracción IV mencionado anteriormente, puesto que en él encuentra su fundamento constitucional el principio de generalidad tributaria. Dicho principio tributario señala que, sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna hipótesis normativa prevista en las leyes tributarias, teniendo como consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos de que se trate. Toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos.

---

<sup>8</sup> Ver Apéndice.

Flores Zavala sostiene en relación a lo anterior, lo siguiente:

El principio de generalidad quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de pagarlos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en la forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto.<sup>9</sup>

De acuerdo al Artículo 31 fracción IV, el contribuir a los gastos constituye una obligación de carácter público; de lo anterior emana el principio conocido como el principio de obligatoriedad. Este principio vinculado con el principio de generalidad, significa que toda persona que se encuentre ubicada en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria de forma automática adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo. Los tributos o contribuciones son ingresos tributarios que requiere el Estado de manera imprescindible para el desarrollo de sus actividades. Este principio se debe entender en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídica- tributaria, sino como una obligación. La Constitución al mismo tiempo que estatuye el principio de obligatoriedad como

---

<sup>9</sup> Ernesto Flores. *Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas: Los impuestos*. Ed. 33ra. Editorial Porrúa: México, 2001. P. 159.

un deber de orden público, otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cabal cumplimiento.

Las contribuciones constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado en virtud de su potestad como imperio, son “aportaciones en dinero o en especie que con carácter general, obligatorio e impersonal deben hacer las personas físicas y morales, bajo un régimen de Derecho Público, para cubrir el gasto público o las necesidades sociales”.<sup>10</sup> El elemento primordial de las contribuciones es la coerción por parte del Estado, que las convierte en prestaciones obligatorias y no voluntarias, ya que constituyen manifestaciones de voluntad exclusivas del Estado. La contribución es un concepto amplio con el cual se alude a todos los que concurren a sufragar los gastos del Estado, lo anterior hace referencia al Artículo 31 fracción IV al hacer mención de que todos los mexicanos deben “contribuir” a los gastos públicos.

El poder tributario<sup>11</sup> se encuentra sujeto a las limitaciones establecidas en la Constitución. De igual forma, el sistema tributario mexicano se desenvuelve en un conjunto de principios constitucionales, legales y económicos, que establecen la legalidad tributaria.

### **2.3 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

La idea de regir la relación tributaria por normas jurídicas, tiene por objeto el impedir, hasta donde las circunstancias lo permitan, abusos, arbitrariedades e incluso discriminaciones por parte del poder público. El someter la relación fiscal a un régimen jurídico tiene como fin el encuadrar

---

<sup>10</sup> Narciso Sánchez Gómez. *Derecho Ambiental*. Editorial Porrúa: México, 2001. P. 178.

<sup>11</sup> Por poder tributario se entiende la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallen en su jurisdicción. (Fitz Neumark. *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1974. P. 77.)

a los vínculos tributarios dentro de un marco de certeza, que permita saber hasta donde llega la potestad recaudatoria del Fisco y cuáles son los límites de las obligaciones impuestas a los contribuyentes. Es por lo anterior, que se han ideado una serie de máximas o principios basados fundamentalmente en nociones de justicia y equidad que en su concepto actúan como bases rectoras de todo el orden jurídico tributario.<sup>12</sup> Los principios jurídicos son los que se encuentran

---

<sup>12</sup> El origen de estas máximas o principios se encuentra en las ideas expresadas por el economista inglés del siglo XVIII, Adam Smith en su obra titulada “Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones”. Adam Smith desarrolla los principios elementales a los que debe subordinarse toda norma jurídica- fiscal, a efecto de integrar un orden justo. Adam Smith estableció cuatro principios fundamentales de los impuestos, los cuales son: de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.

Principio de Justicia. “Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o el menos precio de esta máxima, dependen lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos”. Lo fundamental en esta máxima es la afirmación de que los impuestos deben ser justos, equitativos. Este principio se desarrolla, actualmente a través de dos principios o reglas que son: el de generalidad y el de uniformidad. El principio de generalidad quiere decir que todos deben pagar impuestos, en contrario sensu, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos, entendiéndose dicha obligación limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, que todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos. El principio de uniformidad se refiere a que todos sean iguales frente al impuesto. La uniformidad del impuesto se logra a través de dos criterios, la capacidad contributiva como criterio objetivo; la igualdad de sacrificio, como criterio subjetivo. La capacidad contributiva que depende de la cuantía de las rentas o del capital; la igualdad de sacrificio, que exigirá la distinción de las rentas o del capital por su fuente, por su origen.

Principio de Certeza o Certidumbre. “El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas. Cuando no suceda así, toda persona sujeta a un impuesto se halla más o menos a merced del recaudador del mismo, el cual puede exagerar el importe del impuesto para cualquier contribuyente que le desagrade, o arrancarle, por la amenaza de esa gravación, algún presente o propina, La inseguridad de los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase de hombres, que ya por la función que desempeñan son impopulares, incluso cuando no son ni insolentes ni corrompidos. La certidumbre de lo que cada individuo deberá pagar es, en lo que respecta a los impuestos, una cuestión de tan extrema importancia que creo, y así parece deducirse de la experiencia de todas las naciones, que un grado considerable de desigualdad produce efectos menos dañinos que un grado muy pequeño de inseguridad”. La primera obligación de la ley fiscal está constituida por el deber ineludible de establecer con certeza los elementos constitutivos de cada tributo: el sujeto pasivo- la ley debe identificar con toda precisión a la persona física o moral, destinatario o causante de cada tributo; el objeto- definir la correspondiente hipótesis normativa o de hecho generador del tributo; la tasa, cuota o tarifa- la norma jurídico- tributaria debe especificar ya sea de manera numérica o porcentual, la unidad numérica o la fórmula matemática que debe utilizarse para el cálculo y la determinación de cada tributo; la base gravable- debe señalar la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravables a la que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer; la época de pago- como garantía de seguridad, es necesario que la norma fiscal señale los plazos y fechas en las que los sujetos pasivos están obligados a enterar los tributos que hayan causado; y, las sanciones aplicables- el poder sancionador del Fisco debe encontrarse perfectamente regulado por la legislación aplicable. Este principio confiere al ciudadano un poderoso medio de defensa frente a los excesos de la Hacienda Pública, al permitirle conocer concretamente y de antemano hasta dónde llegan sus obligaciones tributarias y cuál es el límite de la potestad recaudatoria. Es decir, las leyes sobre los

establecidos en la legislación positiva de un país. Por lo tanto, los principios constitucionales representan las guías supremas de todo el orden jurídico- fiscal que se encuentran establecidas en la Constitución (Artículo 31 fracción IV), y siendo ésta la ley fundamental, a ellos se debe sujetar toda la actividad tributaria del Estado.

### 2.3.1 Principio de Legalidad

El principio de legalidad<sup>13</sup>, que se expresa en el aforismo *nullum tributum sine lege* ( no hay tributo sin ley), constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario en virtud del cual todo tributo debe estar establecido en la ley.

Todo acto jurídico, para poder ser legal debe estar de acuerdo con la Constitución. Esto tiene dos implicaciones dependiendo de su referencia al derecho público o al derecho privado: en el derecho público se manifiesta como una prohibición a todo lo que no está expresamente permitido, es decir, sólo pueden realizarse los actos que faculta la ley expresamente; en el derecho privado, se manifiesta como una autorización a realizar todo lo que no está expresamente

---

impuestos deben ser redactadas claramente de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener fórmulas ambiguas o imprecisas.

Principio de Comodidad. “Todo impuesto debe ser en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente...”. Este principio atiende a los plazos y fechas que deben establecerse en las leyes tributarias para el pago de las contribuciones. Margain Manautou considera que si un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. De esta manera, para cumplir con este principio deben escogerse aquellas fechas o períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago. De tal forma, que al tomar en consideración el legislador este principio, traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende una menor evasión por parte del causante.

Principio de Economía. “Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible...”. Todo tributo debe derivar de un apropiado sistema de planeación que lo haga redituable. Adolfo Arrijoja comenta al respecto que más vale un tributo cuyo cobro se base en tasas razonables y que por tal razón cuente con muchos causantes, que uno que se base en cuotas exageradas y por ello desprovisto de un número significativo de contribuyentes.

<sup>13</sup> Este principio tiene como antecedente a la Carta Magna dada en Inglaterra en 1215, por medio de la cual se determinó que el rey no podía establecer recursos ordinarios sin el consentimiento de los representantes del pueblo, reafirmandose a través del Act of Appropriation (1626), la Petition of Rights (1628) y el Bill of Rights (1688).

prohibido por la ley. Toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. 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. 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. El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo o contribución debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria. Neumark apunta al respecto que:

[1]a legalidad...abarca la obligación jurídica tributaria en sus aspectos sustanciales; esto es, debe provenir de una ley la creación o configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación de tributar; asimismo, la atribución del hecho imponible a un sujeto determinado; la determinación del sujeto pasivo o contribuyente de derecho; el monto del tributo y también sus exenciones...<sup>14</sup>

La Suprema Corte ha sostenido al respecto:

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV...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

---

<sup>14</sup> Fitz Neumark. *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1974. Pp. 80.

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...<sup>15</sup>

La ley de la cual nace el tributo, no solo establece la obligación de pagar y el derecho de exigir la suma determinada cuando se actualice la hipótesis normativa, sino que además, nacen una serie de obligaciones y derechos de naturaleza diversa, tanto para el ente público como para el sujeto pasivo de la relación tributaria, razón por la cual la Constitución señala que el tributo y todos sus elementos deben de constar en una ley formal y materialmente válida, es decir, expedida por el Congreso o las Legislaturas de los Estados.

El principio de legalidad se encuentra consagrado en el Artículo 31 fracción IV constitucional, el cual dispone que las contribuciones que se tiene obligación de pagar para cubrir los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, deben estar establecidas por las leyes. Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el 2º párrafo del Artículo 14 constitucional, que garantiza que nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Ver Apéndice.

<sup>16</sup> La excepción a dicho principio y que establece la propia Constitución en lo que se refiere al aspecto formal de este principio. Dicha excepción se encuentra en el Artículo 131, según el cual: “El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones, y el tránsito de productos artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio

En términos generales, el principio de legalidad actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público y como un escudo protector de la esfera de derechos de los particulares.

### 2.3.2 Principio de Proporcionalidad y Equidad

Respecto del principio de proporcionalidad y equidad<sup>17</sup> existen discrepancias en cuanto a si se trata de dos principios o de uno sólo, siendo que el texto constitucional emplea el disyuntivo “y” y no el alternativo “o”. Probablemente, los legisladores constituyentes estuvieron influenciados por Adam Smith en cuanto a que el concepto de equidad evoca ante todo una idea de igualdad, llegando a la conclusión de que en realidad los principios de equidad y proporcionalidad equivalen a uno sólo, puesto que Smith, de manera expresa, sostuvo que “... en la observancia o en la omisión de ésta máxima (la de proporcionalidad) consiste lo que llamamos igualdad o

---

exterior, la economía del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida.” De no estar consagrada esta excepción por la propia Constitución, el Presidente no podría alterar las cuotas de los impuestos de importación y exportación, y mucho menos modificar dichas cuotas, ya que las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser establecida mediante una ley formal del Congreso, de acuerdo con el principio de legalidad. Esta facultad fue instruida por la reforma constitucional de diciembre de 1950 debido a razones de política económica que la hicieron indispensable para defender a la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior.

<sup>17</sup> Los antecedentes de este principio se remontan hasta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de Francia, que en su numeral 13 dispone que “para el mandamiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades”. Por otro lado, la Constitución de Cádiz, en su artículo 339 estableció que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades sin excepción ni privilegio alguno.

En México Independiente aparece por primera vez en el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, del 10 de enero de 1822, en el que se establece que “todos los habitantes del Imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las exigencias del Estado” (Artículo 15).

La Constitución de 1857 establecía, al igual que la actual, que la obligación de contribuir debía realizarse “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Cabe mencionar que no se cuentan con los elementos que permitan llevar a cabo una interpretación auténtica u original, en virtud de que la explicación de los motivos que llevaron a los constituyentes a incorporarlo a nuestra Carta Magna permanecen ocultos; el precepto de referencia ni es más que una repetición de lo dispuesto en la fracción II del Artículo 31 de la Constitución Política de 1857; tanto el Diario de los Debates del Congreso Constituyente de 1856- 1857, como el relativo del Congreso de 1916- 1917, no arroja ninguna luz acerca del sentido en el que debe de tomarse este mandato supremo.

desigualdad de imposición...”<sup>18</sup>. En este sentido, algunos tratadistas vinculan el principio de proporcionalidad y equidad con el principio de Justicia de Adam Smith, conforme al cual “los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno...en proporción a los ingresos de que gozan...De la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama la equidad”<sup>19</sup>. De manera que con la expresión “proporcional y equitativa” sólo se busca la justicia de los impuestos. Siguiendo este criterio, Gregorio Sánchez León indica que:

La exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del Artículo 31 constitucional es de una justicia tributaria, puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos decir que coincide con el de equidad, ya que la equidad es la justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre concreto. La idea de justicia supone un trato igual para los iguales y trato desigual para los desiguales con arreglo a la misma pauta. Se trata de conceptos coincidentes y no excluyentes. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en su idéntico contenido conceptual, y, además la fracción IV del Artículo 31 constitucional liga los adjetivos mediante una conjunción copulativa.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Cit. John Stuart. *Principios de Economía Política*. Fondo de Cultura Económica: México, 1985. P. 686 y 687

<sup>19</sup> Ídem. P. 688.

<sup>20</sup> Gregorio Sánchez. *Derecho Fiscal Mexicano*. 5ta Ed. Cárdenas Editores y Distribuidor: México, 1980. P. 36.

De igual forma, S. J. Garza argumenta que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia y que por eso se debe concluir que coincide con el principio de equidad y continúa haciendo el siguiente razonamiento:

En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual...Otra razón viene a corroborar lo expuesto: Si esos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda la ley tributaria del Congreso (fracción IV del artículo 31 constitucional) fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa...<sup>21</sup>

En *contrario sensu*, otros tratadistas y la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideran que el principio de proporcionalidad y el principio de equidad son diferentes.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia al respecto en los siguientes términos:

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo...<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> Servando J. Garza. *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Cultural: México, 1949. P. 70.

<sup>22</sup> Ver Apéndice.

En otro fallo la Corte estableció:

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales,... no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.<sup>23</sup>

Margain Manautou, también considera que:

Son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcionalidad y equidad. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.<sup>24</sup>

Tratadistas modernos llaman, al principio de proporcionalidad, el Principio de “Justicia”, porque sin su vigencia ningún orden jurídico- tributario podría alcanzar la pretensión de ser equitativo, adecuado y tolerable para sus destinatarios.

Todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica, entendiéndose

---

<sup>23</sup> Instancia: Tercera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación Parte: VII-Febrero Tesis: 3a./J. 4/91 Página: 60 Amparo en revisión 3098/89.

<sup>24</sup> Emilio Margain. *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*. UASLP: México, 1967. P. 109.

por proporción, según Serra, a “la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí.”<sup>25</sup>

La proporcionalidad atiende a la capacidad económica del sujeto pasivo en los impuestos, en el costo de las demás cargas fiscales, y, en la posible distribución jurídica de las cargas fiscales en todas las fuentes de riqueza de una Nación. La proporcionalidad tiene una relación de carácter normativo con la situación financiera de la Federación, Entidad Federal y Municipio, en el sentido de repartir el gasto público entre los sujetos pasivos o universo de los contribuyentes de acuerdo a su capacidad económica. De esta forma afecta en mayor medida a los sujetos pasivos con mayor capacidad económica. La proporcionalidad se logra mediante la aplicación de tasas, cuotas o tarifas, es decir, por medio de la progresividad. Respecto de la progresividad de los impuestos, la Sala Auxiliar de la Suprema Corte sostuvo:

La cuota progresiva... cumple la mejor adaptación de la carga del impuesto a la capacidad contributiva del deudor de éste, pues el punto de partida de toda progresión fiscal arranca del principio de la capacidad contributiva del obligado, lo que motiva que el impuesto sea en proporción a esa capacidad contributiva y que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores impuestos, sin que ello signifique romper con el principio de igualdad, dado que ésta sólo opera con respecto a las personas que tienen igual situación económica.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Andrés Serra. *Derecho Administrativo*. 20ma Ed. Editorial Porrúa: México, 2000. P. 773.

<sup>26</sup> Instancia: Sala Auxiliar Fuente: Apéndice de 1995 Parte: Tomo I, Parte HO Tesis: 381 Página: 354 Séptima Epoca: Amparo en revisión 6804/56. Guillermo Kunhardt Remus y otros. 27 de abril de 1970. Cinco votos. Amparo en revisión 2994/57.

El principio de proporcionalidad es la correcta relación entre las cuotas, tasas y tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravadas en la medida en que un tributo no debe absorber la totalidad o una parte sustancial de las percepciones de un contribuyente. Por lo tanto, un impuesto será proporcional cuando guarde relación con la riqueza o base imponible y la capacidad contributiva. Este principio implica que la ley obligue a cada contribuyente, considerado de manera individual, a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

Dicho en otras palabras, el principio de proporcionalidad se encuentra estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la cual debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que, en cada caso, el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad sino también respecto al mayor o menor sacrificio, sacrificio reflejado en la disminución patrimonial que cause.

Tal y como apuntara Adam Smith, debe considerarse, el principio de proporcionalidad, en relación a la economía general de un país, de tal manera que las cargas tributarias se distribuyan, justa y adecuadamente, entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes.<sup>27</sup> Es decir, no basta con que se grave a los ciudadanos en función de sus respectivas capacidades económicas, es, además, necesario que los gravámenes se repartan equilibradamente entre las diversas fuentes de riqueza, con el objeto de que no sean uno o dos los que sostengan al Fisco.

El principio de proporcionalidad, tras la interpretación del artículo 31 fracción IV constitucional, se estructura atendiendo a los siguientes elementos: 1) la capacidad económica de

---

<sup>27</sup> John Stuart. Op. Cit. P. 692

los ciudadanos, con el fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función de dicha capacidad; 2) una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable; y 3) las fuentes de riqueza disponibles y existentes, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad.

En base a lo anterior es posible definir al principio de proporcionalidad 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 económica, es decir, afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente, individualmente considerado; y, distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada sólo por unas cuantas.

Por su parte, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias (Acepción Aristotélica).

La equidad exige que se respete el principio de igualdad en la medida que determina que la norma de equidad es aquella en la que se encuentren obligados a determinada situación los que se encuentren dentro de lo establecido por la ley, y, aquellos que no estén sujetos a esa misma obligación, los que se encuentren en una situación jurídica diferente; es decir, tratar a los iguales de manera igual. Igualdad significa que en una situación igual las personas deben recibir el

mismo trato impositivo, es decir, al ser la igualdad la base del impuesto, no se puede juzgar adecuadamente si ante todo no se considera la capacidad contributiva de las personas que soportan el impuesto.<sup>28</sup>

Complementando lo anterior, los sujetos pasivos de un mismo tributo deben recibir un tratamiento idéntico debiendo variar, únicamente, las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. Por lo tanto, la equidad tributaria advierte que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación igual frente a la norma jurídica que los establece y regula. El principio de equidad podemos definirlo como el principio derivado del valor de justicia en virtud del cual, por mandato constitucional, de acuerdo con la interpretación jurídica emitida, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo crédito fiscal en todos los aspectos de la relación tributaria (hipótesis de causación, objeto gravable, fecha de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad.

Los elementos de la equidad tributaria son:

- a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al

---

<sup>28</sup>Fitz Neumark. *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1974. Pp. 80.

legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.<sup>29</sup>

Las garantías constitucionales de equidad y proporcionalidad de los impuestos, se refieren a la capacidad económica de los sujetos pasivos de la tributación, en cuanto se viola el principio de equidad si los tributos no tratan igual a quienes tienen igual capacidad contributiva y se viola la proporcionalidad si los tributos no son proporcionales a la capacidad contributiva, de manera que ambas garantías quedan remitidas, como defensa del contribuyente, a la valoración que el legislador haya hecho al crear la norma respecto de determinado índice de riqueza, como aptitud o capacidad de pago de tributos por parte de los sujetos elegidos para tal efecto.

El estudio y análisis del principio de capacidad contributiva en relación con los principios anteriormente estudiados se lleva a cabo posteriormente.

Todos los impuestos deben obedecer a los principios constitucionales. Asimismo, deben estar consagrados en la ley respectiva, los elementos esenciales de los mismos para que, de esta manera, no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades hacendarias.

---

<sup>29</sup> Ver Apéndice.

El artículo 31 constitucional, en su fracción IV...también exige que los elementos esenciales del mismo (del impuesto), como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley...<sup>30</sup>

Los elementos esenciales de las contribuciones son los sujetos, el objeto, la base gravable y la cuota, tasa o tarifa, según se desprende de los artículos 5º y 39º fracción II del Código Fiscal de la Federación. El 6º del mismo ordenamiento dispone que la contribución se causa cuando se dan las circunstancias jurídicas o de hecho señaladas en la ley. El sujeto activo de los impuestos es generalmente el Estado o una institución pública dotada de autonomía fiscal, mientras que el sujeto pasivo de los impuestos es el contribuyente. El objeto del impuesto es la hipótesis jurídica generadora de la obligación tributaria.

En relación al objeto del impuesto, Hensel afirma que:

El objeto del impuesto, constituye el presupuesto de la obligación; el objeto de la obligación, es la prestación que deriva mediatamente de aquél...el objeto de aquella (relación jurídico- tributaria) corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago...el objeto del tributo en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen.<sup>31</sup>

Calvo Ortega opina que “la base imponible es la cuantificación individual de la capacidad económica” mientras que Mehl considera a la base imponible como “el resultado obtenido mediante la enumeración de los componentes de la materia imponible o mediante la valoración de

---

<sup>30</sup> Ver Apéndice.

<sup>31</sup> Cit. Ramón Reyes. “Hecho imponible, objeto y base gravable del tributo”. *Nuevo consultorio fiscal*. Núm. 286. Edición 2001. P.. 19

la misma. Aplicando a la base imponible una tarifa, se obtiene el importe de la exacción fiscal”, respectivamente.<sup>32</sup>

A su vez, la época de pago de las contribuciones es el período establecido por las leyes fiscales, durante el cual se debe cumplir con el pago la obligación fiscal.

## **2.4 LEY DE INGRESOS**

A los principios jurídicos que no se encuentran establecidos en la Constitución, sino en las leyes ordinarias, se les conoce como principios jurídicos ordinarios de los impuestos, porque aún cuando no tienen la fijeza de los establecidos en la Constitución, rigen todo lo relativo a los elementos esenciales de los impuestos. En el derecho positivo mexicano, se distinguen tres clases de disposiciones ordinarias: la Ley de Ingresos de la Federación, las leyes y demás disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de los ingresos, y el Código Fiscal de la Federación.

La Ley de Ingresos contiene una enumeración de los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos y aportaciones de seguridad social que puede percibir una entidad pública. Son las leyes reglamentarias de cada impuesto las que señalan sus elementos esenciales. De manera, que es indispensable, la existencia de las leyes reglamentarias para que pueda percibirse el ingreso. La Ley de Ingresos, a pesar de que sólo contiene una enumeración de los ingresos que pueden percibir las entidades públicas, al ser aprobada impone la obligación de pagarlos, declarando, al mismo tiempo, vigentes y obligatorias las leyes reglamentarias de cada impuesto o derecho. Las leyes reglamentarias están limitadas en su vigencia a un ejercicio fiscal, y si no se menciona el ingreso que reglamenta en la nueva Ley de

---

<sup>32</sup> Cit. Ramón Reyes. Op. Cit. P. 17.

Ingresos, automáticamente pierden su valor. El Artículo 1º de la Ley de Ingresos establece: “que en el ejercicio fiscal de..., la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos que a continuación se enumeran.”<sup>33</sup> De tal forma, que la Ley de Ingresos contiene una norma imperativa y general, porque establece la obligación de pagar impuestos, derechos y demás conceptos que menciona, y al hacerlo, renueva la vigencia de las demás leyes tributarias que, de otra forma, dejarían de estar en vigor.

La Ley de Ingresos es aquel documento de naturaleza legislativa, de vigencia anual, en el que están señalados los ingresos provenientes de los conceptos que éste identifica y por las cantidades que determina; en virtud de la Ley de Ingresos, el Congreso de la Unión o las legislaturas de los Estados determinan los conceptos y fijan los montos, a través de los cuales obtendrán los ingresos necesarios para cubrir sus presupuestos.

Debido a que la Constitución le da el carácter de ley, la Ley de Ingresos es aprobada por el órgano legislativo, siguiendo el trámite ordinario señalado para la aprobación de leyes, salvo que en este caso la iniciativa debe presentarse ante la Cámara de Diputados (Arts.72, inc. h y 74, fracc. IV)<sup>34</sup>. De acuerdo con el Artículo 73, fracción VII, se trata de un acto que aunque

---

<sup>33</sup> Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2004. URL= <http://www.cddhcu.gob.mx>

<sup>34</sup> *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Editorial McGraw Hill: México, 2003. P. 59, 65.

Artículo 72 Const.:

“Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

h) La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

Artículo 74 Const.:

“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.

autónomo, es complementario debido a que debe referirse a un acto principal: “Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto” (Artículo 73 fracción VII constitucional); es en el presupuesto y no en la Ley de Ingresos, en el que, mediante asignaciones de recursos, deben determinarse, explícita o implícitamente, los objetivos a alcanzar con la política fiscal.

En la Ley de Ingresos de la Federación, el Congreso de la Unión determina de forma genérica, las fuentes gravables, como son los impuestos, contribuciones de mejoras, aportaciones, derechos, aprovechamientos, entre otros. El Congreso de la Unión, de conformidad con la fracción VII del artículo 73, está facultado para imponer contribuciones sin embargo, dicho precepto no alude a los derechos y aprovechamientos; son los artículos 117, fracción VI<sup>35</sup>, y 118,

---

El ejecutivo federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de leyes de ingresos y el proyecto de presupuesto de egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearan los secretarios por acuerdo escrito del presidente de la república.

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

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

Si del examen que realice la contaduría mayor de hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

La cuenta pública del año anterior deberá ser presentada a la Cámara de diputados del H. Congreso de la Unión dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Solo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de ley de ingresos y del proyecto de presupuesto de egresos, así como de la cuenta pública, cuando medie solicitud del ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión permanente, debiendo comparecer en todo caso el secretario del despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven;”

<sup>35</sup> Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

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

fracción I<sup>36</sup>, los que prohíben a los Estados la creación de los primeros. No existe norma que faculte al Congreso para disponer su existencia; lo hace en ejercicio de facultades implícitas.

#### 2.4.1 Duración

La Ley de Ingresos tiene como plazo de vigencia un año. Los impuestos se decretan a fin de cubrir los gastos del presupuesto anual (Art. 74 fracc. IV). Una vez cumplido el plazo fijado deja de estar en vigor. No obstante el texto constitucional, el Pleno de la Corte distinguió:

Aun cuando las leyes de ingresos, tanto de la Federación (artículo 65, fracción II, de la Ley Suprema), como de los Estados y Municipios, deben ser aprobadas anualmente por el Congreso de la Unión o las legislaturas locales correspondientes, esto no significa que las contribuciones establecidas en las leyes fiscales tengan vigencia anual, ya que las leyes de ingresos no constituyen sino un catálogo de gravámenes tributarios que condicionan la aplicación de las referidas disposiciones impositivas de carácter especial, pero que no renuevan la vigencia de estas últimas, que deben estimarse en vigor desde su promulgación, en forma ininterrumpida, hasta que son derogadas.<sup>37</sup>

Toda ley que emite el Congreso de la Unión, sea de duración indefinida o sujeta a un plazo, es susceptible de modificarse, siguiendo los trámites observados en su discusión y aprobación. Las reformas al Presupuesto estarán en vigor mientras lo esté la ley a la que modifican, es decir, siguen la suerte del principal.

---

<sup>36</sup> Artículo 118. Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

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

<sup>37</sup> Instancia: Pleno; Fuente: Apéndice de 1995; Parte : Tomo I, Parte SCJN Tesis: 212 Página: 203 Sexta Época: Amparo en revisión 3571/59.

### 2.4.2 Naturaleza

El acto en virtud del cual se crea un impuesto tiene el carácter de ley. El Congreso de la Unión está autorizado para imponer las contribuciones necesarias a fin de cubrir el presupuesto. Los impuestos sólo pueden crearse o establecerse por una autoridad que goce de facultades legislativas; en el sistema constitucional mexicano los que gozan de esa facultad son el Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados y, en forma excepcional, en los términos de los artículos 29 y 131<sup>38</sup>, el Presidente de la República también puede ser dotado y ejercitar una facultad de esa naturaleza.

### 2.4.3 Plazo de presentación del proyecto de la Ley de Ingresos

El proyecto<sup>39</sup> de la Ley de Ingresos de la Federación deberá presentarse a más tardar el 15 de noviembre de cada año, excepto cuando exista cambio de Presidente de la República en los

---

<sup>38</sup> Artículo 29. En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de este, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculos para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, este concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocara sin demora al Congreso para que las acuerde.

Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

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

<sup>39</sup>A nivel federal, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la encargada de proyectar y calcular los ingresos de la Federación y de las Entidades Paraestatales; para lo cual debe considerar las necesidades del gasto público. Es

términos del Artículo 83, es entonces cuando podrá presentarse a más tardar el 15 de diciembre. Las iniciativas en virtud de las cuales se propongan modificaciones a la Ley de Ingresos pueden presentarse en cualquier momento, siempre y cuando aún esté en vigor.

#### 2.4.4 Presentación y aprobación de la Ley de Ingresos y sus reformas

Tanto la iniciativa de la Ley de Ingresos como sus reformas son presentadas por el Presidente de la República ante la Cámara de Diputados; en materia de ingresos sólo la Cámara de Diputados puede actuar como cámara de origen. Lo anterior se encuentra dispuesto en el inc. h) del artículo 72 y la fracción VII del artículo 73, los cuales disponen que los proyectos de leyes que versen sobre contribuciones o impuestos, deben discutirse primero en la Cámara de Diputados, y que imponer las contribuciones para cubrir el presupuesto es facultad del Congreso de la Unión.<sup>40</sup>

La Constitución, en lo relativo al proyecto de la Ley de Ingresos, prescinde de los principios que regulan el proceso legislativo sólo en lo que se refiere a la iniciativa, que debe comenzar en la Cámara de Diputados; el proyecto de la Ley de Ingresos aprobado por la Cámara

---

esta Secretaría la que debe estudiar y formular la Ley de Ingresos (Art. 31 fraccs. II y III de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal). Constitucionalmente, es el Presidente de la República el responsable de su elaboración y presentación ante el Congreso de la Unión por la vía de la Cámara de Diputados (Art. 74, fracc. IV, párr. 2º). El estudio, discusión y aprobación de la Ley de Ingresos es competencia del Congreso de la Unión. Una vez presentado el proyecto, los legisladores pueden introducir las modificaciones que consideren necesarias. A nivel estatal, son los Secretarios de Finanzas o Tesoreros los responsables del proyecto de la Ley de Ingresos; los gobernadores de los Estados son quienes lo hacen llegar al Congreso Local. En el Distrito Federal, es facultad exclusiva del Jefe de Gobierno la elaboración del proyecto y deberá remitirlo a la Asamblea de Representantes a más tardar el 30 de noviembre o hasta el 30 de diciembre, cuando se inicie su cargo en dicho mes (Art. 122, fracc. V). La Ley de Ingresos es susceptible de vetarla el Presidente de la República.

<sup>40</sup>En caso de que se presente la iniciativa de la Ley de Ingresos ante la Cámara de Diputados, en los términos prescritos en la fracción IV del artículo 74, y pasara un mes sin que la comisión dictaminadora rinda su dictamen, perderá la Cámara de Diputados el privilegio de actuar como cámara de origen, y el Presidente de la República está autorizado para presentar la iniciativa ante la Cámara de Senadores; en estos casos el Secretario de Hacienda está obligado a comparecer ante ella en los términos en que lo haría ante la de Diputados; el proceso legislativo, en forma excepcional, se invertirá, la Cámara de Diputados actuará como revisora.

de Diputados, en los términos de los incisos d) y e) del artículo 72<sup>41</sup>, puede ser modificado por el Senado de la República.

#### 2.4.5 Publicación, aplicación e interpretación de la Ley de Ingresos

La promulgación y aplicación de las leyes fiscales, de igual forma que los demás cuerpos normativos que emanan del Congreso de la Unión, le corresponde, en virtud de lo dispuesto en la fracción I del artículo 89<sup>42</sup>, al Presidente de la República.

Corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal: “IX. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.”

---

<sup>41</sup> Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

d).- Si algún proyecto de ley o decreto, fuese desechado en su totalidad por la cámara de revisión, volverá a la de su origen con las observaciones que aquella le hubiese hecho. Si examinado de nuevo fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes, volverá a la cámara que lo desechó, la cual lo tomara otra vez en consideración, y si lo aprobare por la misma mayoría, pasara al ejecutivo para los efectos de la fracción a; pero si lo reprobare, no podrá volver a presentarse en el mismo periodo de sesiones.

e).- Si un proyecto de ley o decreto fuese desechado en parte, o modificado, o adicionado por la cámara revisora, la nueva discusión de la cámara de su origen versara únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones, sin poder alterarse en manera alguna los artículos aprobados. Si las adiciones o reformas hechas por la cámara revisora fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la cámara de su origen, se pasara todo el proyecto al ejecutivo, para los efectos de la fracción a. Si las adiciones o reformas hechas por la cámara revisora fueren reprobadas por la mayoría de votos en la cámara de su origen, volverán a aquella para que tome en consideración las razones de esta, y si por mayoría absoluta de votos presentes se desecharen en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto, en lo que haya sido aprobado por ambas cámaras, se pasara al ejecutivo para los efectos de la fracción a. Si la cámara revisora insistiere, por la mayoría absoluta de votos presentes, en dichas adiciones o reformas, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente periodo de sesiones, a no ser que ambas cámaras acuerden, por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la ley o decreto solo con los artículos aprobados, y que se reserven los adicionados o reformados para su examen y votación en las sesiones siguientes.

<sup>42</sup> Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia;

#### 2.4.6 Fundamento constitucional y legal de la Ley de Ingresos

La facultad que tiene la Federación para crear impuestos, decretar contribuciones y fijar derechos y aprovechamientos se encuentra consignada, en los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII, 74 fracción IV y 131.

El fundamento constitucional para que los Estados, mediante las leyes, tengan la facultad para la creación de impuestos, deriva de la fracción IV del artículo 31. Las legislaturas estatales, si bien gozan de la facultad genérica de decretar impuestos, tienen como limitante el que no podrán realizarlo respecto de las materias que la Constitución haya establecido como facultad exclusiva de la Federación. Debido a que los impuestos sólo pueden establecerse por ley, tomando en cuenta que los Ayuntamientos carecen de autonomía, los impuestos que sean necesarios para cubrir el presupuesto de los Municipios, en aplicación del artículo 124<sup>43</sup>, corresponde decretarlos a las legislaturas de los Estados.

#### 2.4.7 Facultad de la Federación, los Estados y el Distrito Federal para establecer impuestos

La facultad para establecer impuestos corresponde a la Federación y a las legislaturas de los estados por mandato constitucional. A la Federación le ha sido atribuida la facultad de gravar en forma exclusiva ciertas materias o actividades; sin embargo, en otras existe concurrencia de ésta con los Estados. Las legislaturas de los Estados expiden tanto las leyes de ingresos del Erario local, como las leyes de ingresos de los Municipios que lo integran, de acuerdo con lo establecido

---

<sup>43</sup> Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados.

en el artículo 115, fracción II de la Constitución. El Congreso de la Unión expide las leyes de ingresos del Distrito y Territorios Federales.

## **2.5 INGRESOS DEL ESTADO**

Una de las actividades primordiales del Estado es la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general.

Los ingresos del Estado se clasifican en:

- Ingresos financieros- son aquellos que provienen de las fuentes de financiamiento a las que el Estado recurra, en adición a las prestaciones tributarias recibidas por los contribuyentes, para la integración del Presupuesto Nacional; constituyen el producto de una serie de factores, como pueden ser: las posibilidades crediticias, tanto internas como externas, del Estado, el aprovechamiento y explotación de sus bienes y recursos, y del manejo de su política monetaria.
- Ingresos tributarios- son aquellos que derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, en acatamiento del principio jurídico- fiscal que los obliga a contribuir a sufragar los gastos públicos; es decir, derivan de la capacidad contributiva de los causantes.

En otras palabras, los ingresos tributarios provienen de manera exclusiva de la relación jurídico- fiscal, de las aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, son forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos.

Otra clasificación de los ingresos del Estado es en ingresos ordinarios y extraordinarios. Los ingresos ordinarios, según Flores Zavala, son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios (Cossa) y son ingresos extraordinarios aquellos ingresos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en caso de guerra, epidemia, catástrofes, déficit, etc.<sup>44</sup>

La Ley de Ingresos de la Federación establece los ingresos que percibirá la Federación para el ejercicio fiscal vigente mientras que es el Código Fiscal de la Federación el define y establece las distintas contribuciones.

### 2.5.1 Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación

Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.<sup>45</sup>

#### 2.5.1.1 *Impuestos*

Los impuestos constituyen el principal ingreso tributario del Estado. Un impuesto refleja el objetivo que el Estado persigue a través de la relación jurídico-tributaria, que es el obligar a todos y cada uno de los ciudadanos a contribuir, en función de sus respectivas capacidades contributivas, al sostenimiento de los gastos públicos. El impuesto se ha definido tradicionalmente como un acto de soberanía por parte del propio Estado siempre sujeto a los

---

<sup>44</sup> Ernesto Flores. Op. Cit. P. 23.

<sup>45</sup> Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación para el 2004. URL= <http://www.cddhcu.gob.mx>

marcos de legalidad consagrados en la Constitución; es un acto que deriva directamente del ejercicio del poder público. Un impuesto es una imposición de la autoridad.

Adolfo Carretero Pérez opina al respecto que:

Los fundamentos metajurídicos no sirven actualmente para justificar el impuesto. La fiscalidad es una rama del Derecho Público y con arreglo a principios jurídicos debe resolverse el problema que plantea. El impuesto ha sido uno de los generadores del estado de derecho y no es posible aceptar razonamiento de otro tipo. No hay otra justificación que la necesidad de dinero que precisa la Hacienda Pública, o sea, la consecuencia de la Economía Coactiva. Dada la insuficiencia de los ingresos patrimoniales de la administración y la estructura monetaria de la economía actual, para que el Estado pueda funcionar requiere que si Soberanía se aplique a las economías privadas que componen la Renta Nacional para detraer los ingresos necesarios. El impuesto resulta, por consiguiente, inmanente a la Soberanía; no hay otra justificación del impuesto que la Potestad Tributaria y la obligación establecida por las leyes constitucionales de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en la medida en que la desarrollo el sistema tributario; el impuesto es un deber jurídico subjetivo concretado en tantas obligaciones como impuestos sean exigibles al particular.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> Adolfo Arrijoa. *Derecho Fiscal*. 22da Ed. Editorial Themis: Décimo: México, 1997. P. 318.

Flores Zavala, en aras de definir a los impuestos, cita tres importantes doctrinarios:

Vitti de Marco expresa que “El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos”; Manuel Morselli señala que “El impuesto es una deducción obligatoria de riqueza privada, querida por el Estado y por las entidades menores para ser destinada a la consecución de los fines generales de la vida pública”y Leroy Beaulie dice que “El impuesto es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea disimulada, que el poder público exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos del gobierno.”<sup>47</sup>

La legislación vigente proporciona la siguiente definición en el Artículo 2º fracción I del Código Fiscal de la Federación:

Los impuestos como las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.<sup>48</sup>

Con base en la definición establecida en el Código Fiscal de la Federación se desprende que el pago de un impuesto no representa para el causante la recepción automática e inmediata de una contraprestación como sucede con otros tributos, particularmente con los derechos y las contribuciones especiales.

---

<sup>47</sup> Ernesto Flores. Op. Cit. P. 49, 50.

<sup>48</sup> Código Fiscal de la Federación. Op. Cit.

Algunos tratadistas del derecho consideran que la definición legal de los impuestos carece de técnica- jurídica debido a que en sí misma no es una definición, siendo que el concepto que presenta es común para todos los tributos, puesto que todos ellos son contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista en la misma; además se obtiene por eliminación y no porque precisa la naturaleza del impuesto. De tal forma, que algunos doctrinarios proponen las siguientes definiciones:

De la Garza: “el impuesto es una prestación tributaria obligatoria *ex lege*, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.”<sup>49</sup>

Rodríguez Lobato define:

El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo e inmediato.<sup>50</sup>

Como se puede advertir de las definiciones anteriores, consideran al impuesto como una prestación, de igual forma como lo definía el Código Fiscal de la Federación que estuvo vigente de 1966 a 1982, el cual establecía: “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que

---

<sup>49</sup> Sergio F. De la Garza. Op. Cit. P. 12.

<sup>50</sup> Raúl Rodríguez Lobato. *Derecho Fiscal*. Segunda Edición, Editorial Oxford University Press, Colección Textos Jurídicos Universitarios: México, 2002. P. 136.

fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”, concepto que omite la definición vigente.

Otro punto criticable de la definición actual, es que ésta considera que el contribuyente se encuentre en una situación “de hecho”, siendo que si se considera que desde el momento en el que una situación jurídica se encuentra prevista en una norma jurídica por esa sola razón deja de ser “de hecho” para convertirse en una hipótesis jurídica o supuesto normativo.

#### 2.5.1.1.1 Elementos

El objeto del impuesto se concreta como la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Los impuestos, como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho o el hecho generados previsto por la ley, surge la obligación fiscal, en la cual hay un sujeto pasivo y un sujeto activo, siendo siempre el sujeto activo el Estado. De la definición de impuesto, se desprende que el sujeto pasivo pueden serlo las personas físicas y las personas morales, circunstancia que se confirma con lo dispuesto por el Artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que prevé que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. La base de todo impuesto es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo. Con base en lo anterior, la tasa del impuesto es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, mientras que el monto del mismo es aquella cantidad que los sujetos pasivos deben enterar al sujeto activo, una vez que se ha aplicado la tasa a la base imponible. Sin estos elementos esenciales, el impuesto no tendría ninguna validez en el ámbito jurídico.

#### 2.5.1.1.2 Características legales

El impuesto es un acto de soberanía gobernado por decisiones de derecho público. La facultad impositiva del Estado descansa en la ley constitucional, de tal suerte que sólo podrá percibir los impuestos fijados por la ley. Por lo tanto, ningún impuesto puede tener validez si previa y expresamente no ha sido establecido en una ley expedida después de haberse agotado el correspondiente proceso legislativo que en materia fiscal contempla nuestra Constitución; siempre deben estar previstos por normas jurídicas, ya que dicha regulación normativa es la única garantía eficaz con la que el contribuyente cuenta de que las disposiciones impositivas se encontrarán sujetas a los principios constitucionales básicos de generalidad, proporcionalidad y equidad. El principio de legalidad aquí establecido se reafirma con las disposiciones contenidas en los Artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV de la Constitución, que disponen que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente, durante su período de sesiones, las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto de Egresos, de lo cual se concluye que los impuestos deben estar establecidos en una ley expedida por el Poder Legislativo.

Las leyes impositivas deben aplicarse de forma general, lo cual indica que sólo deben pagar impuestos todas aquellas personas que realicen el supuesto que en la propia ley se consigne como el correspondiente hecho generador del impuesto. El principio de generalidad tiene como base el hecho de que todos deben pagar impuestos, es decir, nadie debe estar exento de la obligación de contribuir al gasto público.

En principio, la obligatoriedad de pago del impuesto se encuentra consignada en el Artículo 31 fracción IV de la Constitución, obligación que deriva de la necesidad de dotar al

Estado de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades colectivas a su cargo. Ésta es la obligación general en materia contributiva, porque la obligación concreta de cubrir el impuesto tiene origen cuando el contribuyente se ubica dentro del supuesto o hipótesis prevista en la norma jurídico- tributaria aplicable que da nacimiento a la obligación fiscal.

El principio de proporcionalidad y equidad en los impuestos obedece, como ya se había apuntado anteriormente, a que éstos deben ser establecidos atendiendo a la capacidad contributiva del contribuyente.

Todo impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos. El Congreso de la Unión decreta los impuestos que considera suficientes para satisfacer el Presupuesto de Egresos que discute y aprueba, por lo que, el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados. Hacer cualquier otra destinación sería violar los preceptos constitucionales. Los impuestos y el gasto público integran una relación fundamental sin la cual el impuesto pierde su carácter y justificación.

#### 2.5.1.1.3 Clasificación

Los impuestos se clasifican de la siguiente manera:

Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.

En la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera, considera que el impuesto directo es aquél que no es

repercutible y el indirecto que sí lo es. En otras palabras, son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados, de tal modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo pueden recuperar de otras personas, es decir, recaen sobre manifestaciones directas de capacidad contributiva; y son impuestos indirectos los que sí pueden ser trasladados, es decir, aluden a manifestaciones indirectas de capacidad contributiva. La corriente moderna, respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Giannini, entre otros, estiman que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles; que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos, distinguiéndose unos de los otros en que los directos no gravan un hecho real, sino una situación hipotética, como es la utilidad fiscal, y los indirectos recaen sobre hechos ciertos, reales, como el consumo o la producción.

### Impuestos Reales e Impuestos Personales

Los impuestos reales son los que desatienden de las personas y exclusivamente se preocupan por los bienes o las cosas que gravan, es decir, prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de la riqueza. En cambio, los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas, a los contribuyentes, o a quienes se prevé que sean pagaderos del gravamen, sin importar los bienes que posean, tomando en cuenta la situación y cargas del sujeto pasivo.

### Impuestos Específicos e Impuestos “Ad valorem”

El impuesto específico es aquel que se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado; el impuesto *ad valorem* es el que se establece en función del valor del

bien gravado, del producto. El impuesto *ad valorem* atiende al precio, por lo que pagará más impuestos quien adquiere un producto más caro.

### Impuestos Generales e Impuestos Especiales

Hay dos criterios para distinguir cuáles son los impuestos generales y cuáles los impuestos especiales. Uno de los criterios señala que el impuesto general es el que grava actividades distintas, pero que tienen en común que son de la misma naturaleza y el impuesto especial es el que grava a determinadas actividades. El otro criterio señala que el impuesto general es el que recae sobre una situación económica globalmente considerada y el impuesto especial es el que recae sobre un elemento de esa situación económica. Al primero se le llama también impuesto sintético y al segundo, impuesto analítico.

### Impuestos con Fines Fiscales e Impuestos con Fines Extrafiscales

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción del Presupuesto de Egresos. Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen sin el ánimo de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, etcétera.

En México, el establecimiento de impuestos con fines extrafiscales es criticable, puesto que una de las características esenciales del impuesto, derivada de la Constitución, es que se decreten para satisfacer el gasto público, es decir, la Constitución no prevé ni autoriza el

establecimiento de impuestos con fines. Siendo esta la clasificación base del presente análisis, se retomará en capítulos subsecuentes.

#### 2.5.1.1.4 Fines de los Impuestos

Los impuestos tienen por fin, el proporcionar al Estado los recursos necesarios para el ejercicio de sus atribuciones. De acuerdo con el Artículo 31 fracción IV constitucional, el fin de los impuestos es contribuir a sufragar los gastos públicos; sin embargo, éste no es su único fin. Cuando un impuesto tiene como fin el obtener los recursos necesarios para cubrir las necesidades financieras del Estado, se dice que tiene un fin fiscal; cuando el impuesto persigue producir otros efectos diferentes a la obtención de recursos, se dice que tiene un fin extrafiscal, el cual puede ser cultural, político, social, etc.

#### 2.5.1.2 *Aportaciones de Seguridad Social*

De la interpretación sistemática de las fracciones VII y XXX del artículo 73 constitucional, se advierte que el Congreso de la Unión tiene facultades expresas para decretar cualquier contribución que tenga como finalidad sufragar los gastos y erogaciones que debe efectuar la Federación para la atención de los servicios y necesidades públicas a cargo de sus diferentes órganos. En virtud del Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, fracción II<sup>51</sup> se ha reconocido a las aportaciones de seguridad social el carácter de contribuciones.<sup>52</sup>

---

<sup>51</sup>El Artículo 2º fracción II del Código Fiscal de la Federación establece que son aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

De lo dispuesto en la Ley de Ingresos de la Federación, en el sentido de que el Estado percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades que en la misma se enumeran, en los que se incluye a las aportaciones de seguridad social y de lo previsto en el Presupuesto de Egresos, en donde se establece que pueden efectuarse erogaciones correspondientes a las entidades paraestatales, entre las que se encuentra el Instituto Mexicano del Seguro Social (sujeto activo), se deduce que la seguridad social está contemplada como parte del gasto público al cual deben destinarse los ingresos que en esta materia se recauden a través del organismo descentralizado encargado de ello, que si bien tiene personalidad jurídica propia y diversa a la del Estado, realiza una función de éste, como es la seguridad social. Por lo tanto, las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del seguro social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado con carácter obligatorio, destinado al servicio público de seguridad social.

Las aportaciones de seguridad social se encuentran establecidas en el Código Fiscal de la Federación con el objeto de facilitar su cobro; tienen el carácter de contribuciones a fin de dotar al Estado de los elementos necesarios para cobrarlas de forma oportuna, siendo que se trata de aportes económicos que deben hacerse al Estado para que éste cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece el Artículo 123 de la Constitución.

---

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

<sup>52</sup>Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Parte : III, Abril de 1996 Tesis: P. LIV/96  
Página: 65 Amparo en revisión 1543/94.

Las aportaciones de seguridad social no derivan de la relación jurídico-tributaria sino de la obligación constitucional en materia laboral; son las llamadas cuotas obrero-patronales. El hecho generador de esta contribución son las relaciones laborales que se dan entre los trabajadores con el patrón ya sea un particular o el Estado. El sujeto pasivo son las personas que el Estado sustituye en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, o bien, aquellas que se benefician con los servicios de seguridad social prestados por el mismo Estado.

Estas contribuciones están destinadas a constituir el capital o patrimonio de los órganos públicos descentralizados, creados por ley, para la prestación de los servicios de seguridad social. Lo anterior no quita a las aportaciones de seguridad social su destino al gasto público, pues la Constitución no prohíbe que las contribuciones se apliquen a un gasto público especial, sino a un fin particular. Consecuentemente, si tales capitales constitutivos tienen naturaleza fiscal, es decir, son contribuciones en términos de lo dispuesto en el Artículo 31, fracción IV, constitucional, los mismos están sujetos a los requisitos de proporcionalidad y equidad que en tal precepto se establecen.<sup>53</sup>

La Suprema Corte de Justicia ha sostenido reiteradamente que para establecer la proporcionalidad de las contribuciones debe atenderse a la naturaleza de cada una basándose en criterios diferentes. Tratándose de aportaciones de seguridad social, el criterio que debe regir la proporcionalidad, debe atender, como en los impuestos, a la capacidad contributiva del

---

<sup>53</sup> Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: V, Junio de 1997 Tesis: P./J. 38/97 Página: 100 Materia: Administrativa, Constitucional Contradicción de tesis 7/96.

contribuyente, debiendo considerar, al mismo tiempo, que se trata de una contribución con de sentido social sustentada en la solidaridad.<sup>54</sup>

### 2.5.1.3 *Contribuciones de mejoras*

El Artículo 2º fracción III del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones de mejoras<sup>55</sup> son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Margain define a estas contribuciones como la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra servicio público de interés general, que los beneficia o los benefició de forma específica.

Esta figura tributaria se utiliza para la satisfacción de los gastos que se originan por los servicios de carácter general divisibles, es decir, en obras o servicios que benefician a toda la colectividad pero que en forma específica favorecen a determinados individuos, siempre y cuando el Estado no pueda recuperar el costo de la obra o del servicio con su sola explotación.

Atendiendo a lo anterior, Margain señala que no es el pago por un servicio público prestado por el Estado, sino el equivalente por el beneficio obtenido con motivo de la realización

---

<sup>54</sup> Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Parte : II, Octubre de 1995 Tesis: P. LXX/95 Página: 74 Amparo en revisión 617/94.

<sup>55</sup> El antecedente de las contribuciones de mejoras tiene lugar en el principio conocido en la literatura financiera, dentro de los manuales de economía política, como “Principio de Beneficio” o como la “Teoría del Incremento no ganado” (*Unearned Increment*), el cual deriva de una tesis desarrollada por economistas ingleses durante el último tercio del siglo XIX. Con este principio o teoría se recomienda al Estado gravar fiscalmente esa ganancia, es decir, el castigar fiscalmente a los propietarios de predios colindantes con las áreas en las que el Estado llevaba a cabo tareas de infraestructura. Incremento no ganado es una figura jurídico- tributaria destinada a gravar a los propietarios de inmuebles cuyo valor aumenta como consecuencia de las obras de urbanización y de los servicios públicos generales indivisibles que la autoridad administrativa presta en la zona colindante al lugar de ubicación de dichos inmuebles. Cabe mencionar que esta figura ha sido reconocida y regulada por la legislación fiscal federal a partir de 1986.

de una obra o de un servicio público de interés general, es decir, que ésta se paga no por el servicio o por la obra prestada sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de esa prestación.<sup>56</sup>

Por su parte, Giannini señala que hay dos clases de sujetos que están obligados al pago de este gravamen: los que encontrándose en determinada situación experimentan una particular ventaja económica como consecuencia de una actividad administrativa de interés general; y quienes como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio o de otra actividad, provocan un gasto o un aumento en el gasto público.<sup>57</sup>

#### 2.5.1.3.1 Elementos

Tomando en cuenta las definiciones anteriores, los elementos de las contribuciones de mejoras son los siguientes:

- es una prestación debido a que se trata de un acto unilateral por parte del Estado
- se genera como consecuencia de la prestación de un servicio público general e indivisible gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica
- los sujetos son el Estado como sujeto activo y la persona física o moral que se beneficia por la realización de una obra o actividad de interés general es el sujeto pasivo
- los sujetos pasivos deben poseer un atributo singular previamente a la realización de la hipótesis normativa. Deben reunir dos cualidades especiales: ser propietario de un bien inmueble y que dicho bien se ubique dentro del radio de afectación de la obra.

---

<sup>56</sup> Emilio Margain. Op. Cit. P. 99.

<sup>57</sup> Andrés Serra. Op. Cit. P. 99.

### 2.5.1.3.2 Características legales

De acuerdo con la naturaleza y características de las contribuciones de mejoras, en relación con los principios que en materia tributaria establece la Constitución, este tributo debe reunir las siguientes características:

a) El cobro debe estar fundado en una ley, obedeciendo así el principio de legalidad; debe encontrarse prevista en una norma jurídica;

b) La prestación debe ser proporcional y equitativa. Esto significa que la aportación económica debe ser inferior al valor de la obra ejecutada o del servicio prestado; el Estado no debe pretender recuperar a través de la contribución el costo total de la obra o del servicio sino que únicamente debe cobrar a los contribuyentes la parte que corresponda al beneficio obtenido; es decir, para respetar este principio, el legislador tributario debe fijar el monto de la contribución conforme a un porcentaje justo y adecuado al beneficio obtenido por el sujeto pasivo;

Adolfo Arrijoa considera que estas contribuciones son violatorias del principio de proporcionalidad y en consecuencia del Artículo 31 fracción IV constitucional toda vez que, en los términos de semejante gravamen, no se toma en cuenta el posible ingreso, utilidad o rendimiento del sujeto pasivo (su capacidad contributiva), sino que por el contrario, lisa y llanamente se pretende recuperar el costo de las obras efectuadas olvidando por completo que, por tratarse de servicios públicos generales divisibles, dicho costo debe sufragarse a través del pago de impuestos, en especial del impuesto predial.<sup>58</sup>

---

<sup>58</sup> Adolfo Arrijoa. Op. Cit. P. 322.

c) El pago es obligatorio. La obligación de pagar esta contribución deriva de la adecuación del particular a la hipótesis normativa, lo cual sucede en el momento en que el Estado concluye y pone en servicio la obra ejecutada o presta el servicio, según sea el caso, siendo hasta entonces que estará en condiciones de conocer el costo total, y en consecuencia, de hacer la distribución de las cargas fiscales respectivas.

d) Las obras de urbanización que constituyen el hecho generador de las contribuciones de mejoras se llevan a cabo por decisión unilateral de la administración pública, independientemente de cualquier solicitud o gestión que al efecto formulen los particulares presuntamente beneficiados.

#### 2.5.1.4 *Derechos*

Los derechos son la segunda figura en importancia como fuente de recursos para el Estado ya que a través de ellos, “el Poder Público recauda fuertes sumas que lo resarcan de las erogadas en la prestación de servicios sobre los que ejerce un poder de monopolio.”<sup>59</sup>

El Artículo 2º, fracción IV del Código Fiscal de la Federación define a los derechos como las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

---

<sup>59</sup> Emilio Margain. Op. Cit. P. 85.

Gran parte del destino del gasto público se dirige a la atención y mejoramiento de los servicios públicos. Los servicios públicos son la actividad que lleva a cabo el Estado para lograr la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general. Andrés Serra Rojas considera que el servicio público es una actividad técnica, directa o indirecta de la administración pública activa o autorizada a las particulares, que ha sido creada para asegurar- de manera permanente, regular, continua y sin propósito de lucro-, la satisfacción de una necesidad colectiva de interés general<sup>60</sup>, sujeta a un régimen especial de Derecho Público.

Los servicios públicos se clasifican en generales e indivisibles y en particulares divisibles. Los primeros son aquellos que pueden ser utilizados indistintamente y en todo tiempo por cualquier persona, es decir, su aprovechamiento es común e indiscriminado, y deben ser sufragados con el producto o rendimiento de los. Los segundos, son aquellos respecto de los cuales la ley aplicable o la autoridad competente tienen establecidos determinados mecanismos que permiten, en un momento dado, individualizar e identificar al usuario del servicio, y deben ser cubiertos con el producto de la recaudación de los derechos.

Cuando el Estado obliga, a través de una ley, que los particulares reciban continua o periódicamente un servicio público, por el cual deberán pagar un precio, se está frente a un servicio público general divisible y no de un servicio público particular o divisible. En esos casos, los particulares son los interesados en que sea el Estado y no un particular el que preste el servicio, siendo de esta manera, el usuario el que provoca la prestación del servicio.

---

<sup>60</sup> Las necesidades colectivas de interés general son todas aquellas áreas propias de la vida comunitaria, sin cuya atención, la subsistencia de la sociedad resultaría imposible.

Otra clasificación de los servicios públicos es la señalada por Manuel María Diez, se trata de los servicios públicos *uti singuli* y *uti universi*.<sup>61</sup> En el caso de los servicios públicos *uti singuli*, la prestación de la administración se dedica a satisfacer necesidades particulares de los usuarios. En el supuesto de los servicios *uti universi* la autoridad administrativa satisface las necesidades de la colectividad en general. Un servicio público *uti singuli* es la prestación que efectúa la administración en forma directa o indirecta para satisfacer una necesidad de interés general.

La doctrina señala que los derechos son contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado.

Griziotti define a los derechos o tasas como:

Aquellos tributos que consisten en prestaciones obligatorias pagadas al Estado por quien disfruta de un modo particular de los servicios jurídico-administrativos, cuya gestión es inherente a la soberanía del Estado. Se pone de relieve el carácter tributario de la tasa para señalar lo que tiene de común con el impuesto, por el elemento de la obligatoriedad de las prestaciones en correspondencia al interés público de que los particulares tengan que hacer uso de los servicios que presta el Estado. La causa jurídica de la tasa radica no sólo en los beneficios generales que el contribuyente obtiene de la actividad del Estado,

---

<sup>61</sup> Manuel M. Diez. *Derecho Administrativo*. Tomo III. Bibliográfica Ameba: Buenos Aires, 1967. P. 197 y ss.

sino más propiamente en los beneficios particulares que obtiene mediante el consumo de los servicios que son objeto del pago, de las tasas...<sup>62</sup>.

Cabe mencionar que algunos doctrinarios consideran que la definición legal carece de técnica-jurídica, en la medida en que no expresa que se trata de una contraprestación que genera una relación de tipo bilateral entre el Fisco y los contribuyentes, que precisamente se caracteriza por el otorgamiento de prestaciones recíprocas.

La Suprema Corte ha sostenido al respecto lo siguiente:

Pese a que en la legislación vigente en la actualidad se suprimió de la definición de derechos fiscales el concepto de "contraprestaciones" por el servicio público prestado, como precisaba el Código Fiscal de la Federación de 1967, subsiste cuando se trata de una hipótesis la correlación entre la prestación del servicio público y el monto de la cuota, a tal grado que son términos interdependientes y que aquél es supuesto de causación de ésta; dichas características que distinguen a este tributo de las demás contribuciones, permiten considerar, aplicando los principios de equidad y proporcionalidad que establece la fracción IV del Artículo 31 constitucional, que debe existir un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio, y que se impone dar el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio, lo que lleva a reiterar en lo esencial los criterios que este alto Tribunal ya había establecido conforme a la legislación fiscal anterior, en el sentido de que el establecimiento de normas que determinen el monto del tributo atendiendo al capital del causante, puede ser

---

<sup>62</sup> Benvenuto Griziotti. *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. 2de Ed. Instituto Editorial Reuz: Madrid, 1958. P. 489.

correcto tratándose de impuestos, pero no de derechos, respecto de los cuales debe tenerse en cuenta ordinariamente el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio; y de que la correspondencia entre ambos términos no debe entenderse como en derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos se organizan en función del interés general y sólo secundariamente en el de los particulares.<sup>63</sup>

La tesis que antecede se correlaciona con el siguiente fallo dictado por el Pleno de la Corte, que dice:

[l]a palabra contraprestación no debe entenderse en el sentido de derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos que presta el Estado se organizan en función del interés general y secundariamente en el de los particulares... los derechos que se pagan por los servicios recibidos constituyen un tributo impuesto autoritariamente por el Estado a los particulares que utilizan los servicios...<sup>64</sup>

Margain Manautou argumenta que:

El Estado justifica la imposición del pago de derechos, expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular y que, dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es

---

<sup>63</sup> Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación Parte : III Primera Parte Tesis: IX/89 Página:77 Amparo en revisión 7233/85.

<sup>64</sup> Ver Apéndice.

de la misma intensidad que tratándose de los servicios públicos generales, luego entonces el usuario debe soportar el costo del servicio.<sup>65</sup>

#### 2.5.1.4.1 Características legales

El supuesto o hipótesis normativa que da nacimiento a los derechos, estriba en el acto de voluntad por medio del cual el causante se presenta ante el Estado para solicitarle la prestación de un servicio que le va a beneficiar en forma directa y específica. El servicio que se preste al contribuyente debe prestarlo la administración pública, en virtud de los derechos, como contraprestaciones que se pagan por la prestación de servicios administrativos, son contribuciones destinadas a sufragar los gastos públicos del Estado. El hecho de demandar un servicio o un bien, no impone la obligación de su pago; ésta surge en el momento en que sea satisfecha la demanda; es decir, el precio se paga en el momento en que se provoca el servicio.

Respecto al principio de generalidad, los derechos deben ser pagados sin excepción por todas aquellas personas físicas o morales, que se coloquen en la hipótesis normativa de solicitar al Estado la prestación de un servicio público particular divisible.

Los derechos atienden al principio de obligatoriedad cuando el contribuyente al solicitarle al Estado la prestación de un servicio queda obligado al pago de dicho derecho.

El principio de legalidad se reconoce en el orden de que todo derecho debe estar expresamente establecido en la ley, toda vez que al ser los derechos considerados como una

---

<sup>65</sup> Emilio Margain. Op. Cit. P. 136.

contribución, el Estado, con base en el Artículo 31 fracción IV, puede exigir el pago de una prestación tributaria por un servicio

El principio constitucional de proporcionalidad y equidad, en materia de derechos, consiste en que éstos se fijan en proporción al costo del servicio que presta el Estado. Sin embargo, algunos autores opinan que el principio de proporcionalidad no es aplicable tratándose de derechos, en virtud de que para calcular el importe de los mismos no se toma en cuenta la capacidad económica del contribuyente, sino el costo que para el Estado representó esa prestación. El Pleno de la Suprema Corte se ha pronunciado de la siguiente manera:

[e]n materia de derechos a través de una escala de mínimos a máximos en función del capital del causante de los derechos correspondientes, traduce un sistema de relación de proporcionalidad y equidad que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad... para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio que cause los respectivos derechos y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.<sup>66</sup>

De este modo, el monto de los derechos no está determinado por la capacidad contributiva de los sujetos obligados, ni por los indicadores de su riqueza- como son los ingresos-, sino por el costo

---

<sup>66</sup> Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación Parte : 169-174 Primera Parte Página: 23 Amparo en revisión 5238/79.

del servicio prestado por el Estado al contribuyente, y en algunos casos por los fines extrafiscales que persigue el legislador en atención a la naturaleza del servicio público de que se trate y a la índole de las necesidades que con él se pretenden satisfacer.

#### 2.5.1.5 *Contribuciones accesorias*

El cuarto tipo de tributo, contribución o ingreso tributario del Estado, está constituido por las contribuciones accesorias. Las contribuciones accesorias forman parte de los llamados “ingresos tributarios residuales” que son de variada naturaleza y características.

Dentro de este contexto nos encontramos con que el último párrafo del Artículo 2° del Código Fiscal de la Federación señala que:

[l]os recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1°.<sup>67</sup>

##### 2.5.1.5.1 Recargos

Los recargos tienen, en principio, el mismo origen que la práctica comercial de cobrar intereses a los deudores que se han demorado en el pago de sus obligaciones pecuniarias. Los recargos derivan del perjuicio que se le causa a un acreedor, en este caso el Fisco, al no cubrirse a tiempo las sumas a las que tiene derecho.

---

<sup>67</sup> Código Fiscal de la Federación. Op. Cit.

Giorgio Tesoro considera que los recargos son:

[u]na sanción de carácter complementario o accesorio, que se aplica tanto a las violaciones que constituyen un delito como a las castigadas con pena pecuniaria, y consiste en el pago de una suma fija determinada en relación con el tributo y que tiene la misma naturaleza jurídica de éste...<sup>68</sup>

En la legislación mexicana, en atención al espíritu del constituyente, plasma en el Artículo 22 constitucional, que no se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas. Acertadamente el Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación vigente establece que los recargos son accesorios a las contribuciones y que participan de la naturaleza de éstas. De ahí se concluye que los recargos son considerados como un resarcimiento, y no como una pena, a favor del Fisco, en virtud de la falta del pago oportuno u omisión de las contribuciones que le corresponde cubrir al sujeto pasivo de la obligación tributaria. De esta manera, los recargos se determinan en base a un porcentaje o fracción del impuesto y en función del plazo transcurrido entre la fecha en que la prestación fiscal es exigible y aquella en que se realiza el pago. En consecuencia, un recargo constituye un verdadero interés moratorio, tal y como se regula específicamente en el Artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Cit. Jesús Quintanilla. *Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Trillas: México, 1991. P. 74.

<sup>69</sup> Remite a los Artículos 9º, 10º, 73, 74, 74-A, 74-B y 74-C del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

### 2.5.1.5.2 Multas

Las multas<sup>70</sup> son sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que en alguna forma han infringido las leyes fiscales.

Al respecto, Margarita Lomelí, Magistrada de la Sala Superior del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, hace la siguiente reflexión

[el] elemento esencial de la noción de lo jurídico es la característica de coactividad, coercitividad o autarquía, que se incluye en todas las definiciones del Derecho como inherente a su naturaleza misma, de tal manera que no puede concebirse a un Derecho que no sea coactivo, coercitivo, autárquico...el contenido de la coercitividad es, como enseña el jurista Luis Legaz y Lacambra, la sanción, ya que sin sanciones no podría hablarse de coactividad del Derecho.<sup>71</sup>

El Estado, para que se cumpla con las normas jurídico- tributarias, es necesario que cuente con un adecuado mecanismo sancionador que implemente de coactividad o coerción a través de un

---

<sup>70</sup> Las multas pueden obedecer a dos corrientes: la corriente civilista o la corriente de derecho público.

Jesús Quintana en su libro Derecho Tributario Mexicano cita, al respecto, a los siguientes doctrinarios:

“Otto Mayer y Rafael Bielsa, quienes corresponden a la corriente civilista apuntan que: la multa tiene como fin el pago de una indemnización al Estado por concepto de gastos que éste tiene que efectuar para ejercitar su facultad de vigilancia respecto del pago oportuno de los tributos por parte de los contribuyentes, así como por resarcimiento de las pérdidas sufridas en virtud de los fraudes que se cometen en su perjuicio.

G. De Francisci Gerbino por su parte sostiene que la multa, en razón de ser impuesta por un ente de derecho público, conlleva su misma naturaleza y, por tal razón, atiende al carácter represivo de la sanción en virtud de la potestad sancionadora de que goza el Estado, pretendiendo obtener con ello que los sujetos pasivos de la obligación tributaria no incurran en desacato, mora y omisión en el cumplimiento de toda obligación”.

En México, comenta Quintana, con base en el Artículo 21 constitucional, sigue la corriente de derecho público, en virtud de que la sanción o multa tiene como consecuencia un fin primario consistente en la represión al sujeto pasivo de la obligación tributaria, y uno mediato, cuya finalidad consiste en amenazar o intimidar a los demás sujetos pasivos de la misma obligación.

<sup>71</sup> Cit. Adolfo Arrijoa. Op. Cit. P. 323.

conjunto de sanciones. La manifestación más clara del poder sancionador del Estado son las multas.

Toda vez que la materia fiscal gira sustancialmente en torno a cuestiones pecuniarias, las multas tienen que ser sanciones exclusivamente de carácter económico, sin prejuzgar el derecho que el Fisco posee de solicitar del Poder Judicial la aplicación de penas corporales.

La imposición de las multas no debe llevarse a cabo al capricho o arbitrio de la autoridad sancionadora, sino que es indispensable que ésta ciña su actuación al correspondiente marco jurídico- constitucional que garantice la preservación del principio de legalidad. Por consiguiente, para la imposición de multas existe un conjunto de reglas a las que debe subordinarse la actuación del Fisco.

Tomando como punto de partida el principio de constitucionalidad, en la imposición de toda multa deben observarse los requisitos que al efecto fijan los Artículos 16 y 22 de la Constitución. La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se pronunció de la siguiente manera:

I. Que la imposición de la multa esté debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso.

II. Que la misma se encuentre debidamente motivada: que señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.

III. Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada, o del acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa, que se tomen en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado.

IV. Que tratándose de multas en las que la sanción pueda variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto, el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos.<sup>72</sup>

Por regla general, las infracciones en materia fiscal suelen consistir en evasiones u omisiones impositivas; por lo tanto, el mismo monto de la prestación incumplida sirve de base para el cálculo de la multa correspondiente, dentro de los márgenes que indique la ley. Lo anterior da lugar al ejercicio de los poderes discrecionales por parte de la autoridad fiscal. La utilización de dichos poderes discrecionales no son ilimitados ni absolutos, ya que en el Código Fiscal de la Federación se establece el proceder de la autoridad fiscal en la aplicación del mínimo o del máximo, o bien, de un monto intermedio, o cuando deben ser éstos disminuidos o aumentados. Cuando no sea posible precisar el monto de la prestación fiscal omitida, o la infracción por sí misma no resulte cuantificable, el monto de la multa debe calcularse conforme a cantidades fijas, entre mínimos y máximos de acuerdo con los criterios normativos que de manera detallada se establecen en los artículos 80, 82, 84, 86, 88, 90 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación.

---

<sup>72</sup> Revisión 60/78. Juicio 9832/77. Resolución de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de fecha 31 de enero de 1979. Ponente: Magistrado licenciado Mariano Azuela Güitrón.

De acuerdo con el Artículo 70 del Código, el hecho de que se cobre una multa no priva al Fisco del derecho de exigir el pago de contribuciones omitidas; tampoco del ejercicio de la acción penal como consecuencia de una infracción tributaria. De tal forma, que para ser sujeto de una multa es necesario colocarse previamente en el supuesto o hipótesis normativa que la ley declara como hecho constitutivo de una infracción en materia fiscal (Artículo 71 CFF).

El Artículo 71 se complementa con el Artículo 73 del mismo ordenamiento, el cual contempla que bajo ciertas circunstancias el cumplimiento de las obligaciones tributarias fuera de los plazos establecidos no da lugar a la imposición de multas. Una circunstancia es cuando el cumplimiento de la obligación es espontáneo, es decir, sin que medie visita de inspección o requerimiento por parte de las autoridades hacendarias. Dicho acto se le conoce como “pago extemporáneo pero espontáneo” que es aquel que tiene lugar fuera de los plazos establecidos en las leyes fiscales, pero que deriva de un acto de voluntad del contribuyente, es decir, que no se hace como consecuencia de requerimientos, visitas de inspección o cualquier gestión de notificación o de cobro llevada a cabo por el sujeto activo. De esta manera, las autoridades fiscales, al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, deberán fundar y motivar su resolución, es decir, deben expresar las circunstancias de hecho constitutivas de la infracción que se castiga y los preceptos legales que sirven de apoyo a la sanción (Artículo 75). Según la fracción IV del artículo en comento, “cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor”; a través de esta disposición se atenúa lo que se ha dado en llamar “acumulación de sanciones”, lo cual tiende a producir nocivos efectos en el patrimonio de los contribuyentes. En artículos posteriores del mismo ordenamiento,

artículos 76 y 78 entre otros, se fijan las bases para el ejercicio de las facultades discrecionales otorgadas a las autoridades fiscales para determinar el monto de las multas a imponer a los contribuyentes- infractores.

El Código Fiscal de la Federación que estuvo vigente hasta 1982 establecía tres elementos básicos para cuantificar las multas: la importancia de la infracción, las condiciones económicas del contribuyente y la conveniencia de destruir prácticas establecidas. A diferencia de éste, el Código actual, ignora las condiciones económicas en las que el contribuyentes-infractor pudiera encontrarse y a pesar de que atiende a la importancia de la infracción y a los casos de reincidencia, su principal preocupación se centra en la prontitud con la que las multas sean pagadas. El espíritu rector de estas disposiciones deriva de un ánimo recaudatorio y no de justicia. De tal forma, que esto último conduce a situaciones contrarias al principio constitucional de equidad, puesto que existe la posibilidad de que dos contribuyentes que sean sujetos a la misma multa sean objeto de un trato diferente debido a su distinta capacidad económica. A este sistema sancionador se le conoce como de “multas fijas” porque el monto de la sanción pecuniaria no depende ni de la gravedad de la infracción ni de las condiciones económicas del contribuyente sino de la aplicación de porcentajes fijos y determinados sobre el monto de la evasión u omisión tributaria.

La Suprema Corte de Justicia ha declarado de manera definitiva la inconstitucionalidad de esta clase de multas, por considerar que son violatorias de lo dispuesto tanto en la fracción IV del Artículo 31 constitucional como en el Artículo 22 del mismo ordenamiento, toda vez que al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propician tratamientos desproporcionados y excesos de las autoridades.

El fallo de la Corte versa de la siguiente forma:

[L]as leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.<sup>73</sup>

Al respecto el Pleno de la Suprema Corte se pronunció estableciendo que para estimar que una multa es acorde al texto constitucional, es necesario que en la norma sancionadora se establezcan cantidades mínimas y máximas, lo que permitirá a la autoridad determinar su monto de acuerdo a las circunstancias personales del infractor.<sup>74</sup>

#### 2.5.1.5.3 Cobro de Honorarios por Notificación de Créditos

El tercer tipo de tributos accesorios que contempla nuestra legislación tributaria está representado por los llamados “Honorarios por Notificación de Créditos”, los cuales pueden definirse como

---

<sup>73</sup> Ver Apéndice.

<sup>74</sup> MULTAS. Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XI, Marzo de 2000 Tesis: P./J. 17/2000 Página: 59 Materia: Constitucional, Común Jurisprudencia. Amparo en revisión 1931/96.

aquellas cantidades que el Fisco cobra a los contribuyentes que no han cubierto oportunamente los tributos que adeudan por el sólo hecho de requerirles, por escrito y de manera personal, el cumplimiento de sus obligaciones.

La relación jurídico-tributaria parte de la premisa de que el sujeto pasivo tendrá la libertad para declarar y enterar las prestaciones fiscales que le correspondan, espontáneamente y dentro de los plazos establecidos en la ley. Cuando tal espontaneidad no tiene lugar, es sustituida por el poder sancionador del Fisco, el cual se caracteriza por la aplicación de una serie de consecuencias económicas al contribuyente que no ha pagado oportunamente, las cuales forman parte de la coactividad o coercibilidad inherente a toda norma fiscal. Una de esas consecuencias está constituida por el cobro de Honorarios por Notificación de Créditos, el cual estriba en la cantidad que se carga al contribuyente por el sólo hecho de darle a conocer la situación de exigibilidad de las prestaciones que adeuda a la Hacienda Pública. El cobro debe obedecer a ciertas formalidades establecidas en la ley debido a que el incumplimiento de alguna tiene como consecuencia la nulidad de la notificación respectiva. El monto de este tipo de honorarios debe ser proporcional al importe del tributo que se notifique. El cobro de Honorarios por Notificación de Créditos encuentra su fundamento legal en los artículos 134 al 144 Código Fiscal y sus respectivos en el Reglamento de dicho Código.

#### 2.5.1.5.4 Gastos de Ejecución

El procedimiento de ejecución fiscal, también conocido como procedimiento económico-coactivo, consiste en el embargo y remate de bienes propiedad de un contribuyente en cantidad

suficiente para cubrir las prestaciones tributarias que adeude y respecto de las cuales ya le haya sido formalmente notificado el respectivo requerimiento de pago.

Los Gastos de Ejecución son un reembolso por parte del sujeto pasivo al Fisco debido a las erogaciones en que se haya incurrido con motivo de esas diligencias de embargo y remate. En consecuencia, los Gastos de Ejecución representan una sanción por violación a las leyes fiscales. La ejecución fiscal presupone la exigibilidad del tributo. De esta manera, el Artículo 145 del Código Tributario señala en su primer párrafo que: “Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución”.<sup>75</sup> La iniciación del procedimiento de ejecución presupone también la previa notificación y requerimiento de pago del crédito que se ha vuelto exigible.

Los tributos o contribuciones consisten en obligaciones que, esencialmente, llevan aparejada ejecución, es decir, que pueden hacerse efectivos por el mismo acreedor sin la necesidad de recurrir a un procedimiento judicial; toda vez que, vencido el plazo legal para el pago de un tributo el Fisco requiere el pago al causante por un término, transcurrido el mismo y de no presentarse el entero correspondiente, el Fisco podrá proceder al embargo y remate de los bienes propiedad del contribuyente remiso. Es por lo anterior, que también se le conoce como “procedimiento económico- coactivo”, ya que a través del mismo el contribuyente incumplido se ve coaccionado para atender sus deberes tributarios.

---

<sup>75</sup> Código Fiscal de La Federación. Op. Cit.

El Artículo 20 párrafo noveno del Código Fiscal de la Federación establece el orden de aplicación de los pagos; una vez que se han cubierto los accesorios el resto del pago se aplicará al crédito principal. Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I. Gastos de ejecución

II. Recargos

III. Multas

IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código.

El fundamento legal de los gastos de ejecución se encuentra establecido en los artículos 145 al 150 del Código Fiscal y, sus respectivos en el Reglamento de dicho ordenamiento.

2.5.1.5.5 Indemnización por cheques librados sin fondos con los que se pretende pagar obligaciones fiscales

El Artículo 21 séptimo párrafo<sup>76</sup> a la letra señala que el cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y que no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. Para tal efecto, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente, con

---

<sup>76</sup> Se relaciona con los artículos 20 del Código Fiscal de la Federación y 8° del Reglamento.

las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la Institución de Crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución (Artículo 145 CFF), sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere.

## 2.5.2 Artículo 3° del Código Fiscal de la Federación

### 2.5.2.1 *Productos*

Los Productos forman parte de los ingresos que percibe el Estado para atender sus diversas funciones de orden público e interés social.

Los Productos son, considera Narciso Sánchez, ingresos que por vía de derecho privado el Estado percibe tanto por el desarrollo de actividades de carácter mercantil o empresarial, o por prestar ciertos servicios a particulares que se asimilan a las tareas propias de la iniciativa privada. Asimismo, el Estado los adquiere por el uso, explotación, aprovechamiento o enajenación los bienes del dominio privado del sector público, y por donaciones, herencias y legados a su favor.<sup>77</sup>

Los Productos tienen diversas equiparaciones desde el punto de vista de la doctrina del Derecho Fiscal.

---

<sup>77</sup> Narciso Sánchez Gómez. *Derecho Fiscal Mexicano*. Editorial Porrúa: México, 1999, P. 296.

Delgadillo Gutiérrez, opina que:

Dentro de los ingresos no tributarios del Estado, encontramos los que se derivan de la explotación de sus recursos con que cuenta y dentro de estos quedan comprendidos todos aquellos ingresos que percibe como contraprestaciones los servicios que presta, que no corresponden a sus funciones de derecho público, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de sus bienes del dominio privado, es decir, los ingresos que el Código Fiscal de la Federación denomina productos. También quedan incluidos en este rubro aquellos ingresos que obtienen las Organizaciones descentralizadas y las Empresas de Participación Estatal, ingresos que son el producto de la propia riqueza del Estado, que integra su patrimonio.<sup>78</sup>

Por su parte Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, los consideran como:

[l]os ingresos que percibe el Estado, a modo de contraprestaciones por los servicios que brinda en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de sus bienes de dominio privado.<sup>79</sup>

Sobre el mismo punto, Arrijo Vizcaíno, argumenta que:

Resulta a todas luces evidente que los productos representan una considerable fuente de ingresos financieros, si se atiende sobre todo al fenomenal crecimiento que en los últimos años han tenido las funciones del estado, el que ha corrido aparejado con él de los bienes y recursos que integran su acervo patrimonial. La

---

<sup>78</sup> Luis Humberto Delgadillo. *Principios de Derecho Tributario*. Editorial PAC: México, 1986. P. 28.

<sup>79</sup> Jesús Quintana y Jorge Rojas. *Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Trillas: México, 1997. P. 37.

continua y cada vez mayor intervención del Estado en los procesos económicos nacionales, demandan nuevas inversiones y adquisiciones que tienden a fortalecer enormemente su régimen patrimonial. De ahí que los productos comprendan desde el precio del arrendamiento de un pequeño terreno nacional ubicado en laguna zona remita de la República, hasta la percepción de utilidades y regalías por parte de gigantescas entidades estatales...Se ha discutido un tanto acerca de los productos como ingresos financieros del Estado, por considerarse que en la gran mayoría de los casos las cantidades respectivas provienen de los particulares. A esto a contribuido la innecesaria y única mención que de ellos hace el Código fiscal de la Federación y la forma tan indebida en la que los mezcla con los derechos que son o deben ser un ingreso tributario por excelencia. No obstante, en nuestra opinión no debe existir duda al respecto, en virtud de que los productos no derivan de la relación jurídico-tributaria, es decir, no implican el sacrificio que un particular hace de una parte proporcional de sus ingresos, ganancias o rendimientos, para contribuir a los gastos públicos, sino que provienen indistintamente de transacciones comerciales entre el Estado y particulares (venta o arrendamiento de terrenos nacionales, otorgamiento de una concesión minera, etc.) o de actividades directamente realizadas por el estado sin intervención de particulares (utilidades de empresas públicas, exportaciones de petróleo, etc.). Es decir, se trata de un típico ingreso financiero.<sup>80</sup>

Al referirse a los productos, Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, los ubica dentro del grupo de ingresos no tributarios del Estado, y los identifica, como las contraprestaciones que recibe por las funciones de derecho privado que realiza, enumerados en forma enunciativa y no limitativa,

---

<sup>80</sup> Adolfo Arrijo. Op. Cit. P. 80, 81.

consisten en los ingresos recibidos por permitir el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio privado de la Nación- explotación de tierras y aguas, y arrendamiento de tierras, locales y construcciones-; así como de la enajenación tanto de esos bienes, como de bienes muebles; de intereses derivados de valores, créditos y bonos, y de utilidades de organismos descentralizados, de las empresas de participación estatal, etc.<sup>81</sup>

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 3º define a los productos como: “Las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.”

#### 2.5.2.1.1 Características de los productos

Para una mejor comprensión se puntualizan las características con respecto a los productos.

a) Se trata de contraprestaciones que percibe el Estado por realizar actividades de carácter mercantil o empresarial que se asimilan a las propias que efectúan los particulares, o por conceder el uso, aprovechamiento y por la enajenación de sus bienes muebles e inmuebles del dominio privado. Por contraprestación se debe entender dar una cosa a cambio de otra o pagar un precio por un beneficio o servicio recibido, se trata de una cantidad de dinero que deben enterar las personas físicas y morales que resulten favorecidas por los actos, actividades o bienes que generan los productos en la forma y términos que establezcan las dependencias y organismos de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal o en su caso directamente el Fisco respectivo de cada uno de esos ámbitos de gobierno; es por lo anterior que este tipo de ingresos

---

<sup>81</sup> Dolores B. Chapoy. *Panorama del Derecho Mexicano: Derecho Financiero*. Editorial Mc Graw- Hill Interamericana: México, 1997. P. 149,150.

no se deben confundir con los catalogados como tributarios o aprovechamientos, porque para su establecimiento y percepción no se hace uso del poder soberano del Estado, y en su regulación son observables normas tanto de derecho público como privado.

b) Los productos se perciben por los servicios que presta el Poder Ejecutivo en sus funciones de derecho privado ya sea por la percepción de intereses, créditos, bonos y valores, o por las utilidades o rendimientos de las actividades empresariales que realizan sus organismo descentralizados y las empresas de participación estatal, así como por los ingresos que perciben diversos organismo desconcentrados en los casos establecidos en las normas o disposiciones sobre la materia.

c) Asimismo, los productos se perciben por el uso, aprovechamiento y enajenación de bienes del dominio privado del Estado; de aquellos que no están destinados a un servicio público o al uso común por mandato legal, dentro de los cuales y en observancia del artículo 3° de la Ley General de Bienes Nacionales, quedan comprendidos: la tierras y aguas del gobierno federal que tienen una situación jurídica similar a la propiedad de los particulares; los nacionalizados conforme a la fracción II del Artículo 27 constitucional; los declarados como vacantes de conformidad con la legislación común a favor de la Federación; los que hayan formando parte de las dependencias y organismos públicos que se extingan, liquiden o hayan sido desincorporados de una función pública; los bienes muebles e inmuebles que ya no atiendan a funciones sociales; los bienes que adquiera el Estado mediante donación, permuta, herencia, prescripción; los que se allegue la Federación por cualquier conducto legal para constituir reservas territoriales, para el desarrollo urbano y habitacional, todos esos bienes al ser enajenados, al permitirse su

arrendamiento, la permuta, uso y aprovechamiento conducen a obtener ingresos que vienen a configurar el capítulo de los productos.

d) Se rigen por normas de derecho público y derecho privado, en el primer caso es el Código Fiscal de la Federación, de las Entidades Federativas y Municipios, las leyes de ingresos de esas esferas de gobierno que se expiden actualmente, la Ley General de Bienes Nacionales, la Ley federal de Entidades Paraestatales y demás disposiciones administrativas sobre la materia; en el segundo caso son observables el Código Civil del Distrito Federal, los Códigos Civiles de las Entidades Federativas, el Código de Comercio, la Ley General de Sociedades Mercantiles, la Ley de Instituciones de Crédito, la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, etc.

e) Se trata de ingresos ordinarios y fiscales del Estado, ya que anualmente se especifican en las leyes de ingresos de la Federación, Estados y Municipios, en la cual se hace la clasificación de los diversos conceptos, actos, bienes u operaciones que generan a los productos, y en donde se puede apreciar el monto de cada uno de ellos que se tiene calculado percibir en el ejercicio fiscal correspondiente para saber aproximadamente en que medida contribuyen a sufragar el gasto público respectivo.

f) Son ingresos catalogados como no tributarios y que se perciben por vías de derecho privado al realizar actividades mercantiles, empresariales o de cualquier otra índole contemplada bajo ese enfoque jurídico por la legislación fiscal, en donde el Estado no hace uso de su autoridad para establecerlos, cobrarlos y controlarlos, y por lo tanto su pago no puede exigirlo en forma obligatoria, ya que se usan otros medios como lo son los contratos o convenios que se realizan

entre los particulares y el Poder Ejecutivo. Por el motivo anterior, esas contraprestaciones son susceptibles de constituir el hecho generador de contribuciones.<sup>82</sup>

#### 2.5.2.1.2 Clasificación de los productos

Las Leyes de Ingresos son las que permiten identificar a los productos y de esta manera conocer la relación de los más notables que se perciben anualmente para cada esfera de gobierno. La Ley de Ingresos de la Federación para el año 2004, estatuye los siguientes productos, en su Artículo 1º fracción V, que son consecuentes de:

1. Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público.
2. Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado: A. Explotación de tierras y aguas. B. Arrendamiento de tierras, locales y construcciones. C. Enajenación de bienes: a) Muebles. b) Inmuebles. D. Intereses de valores, créditos y bonos. E. Utilidades: a) De organismos descentralizados y empresas de participación estatal. b) De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública. c) De Pronósticos para la Asistencia Pública. d) Otras. F. Otros.

#### 2.5.2.2 Aprovechamientos

Los aprovechamientos son los ingresos que bajo normas de Derecho Público que anualmente se expiden para la Federación, Entidades Federativas y Municipios para cubrir el gasto público contenido en el Presupuesto de Egresos perteneciente a cada esfera de gobierno, y que en esa virtud el Estado hace uso de su autoridad para instituirlos, requerirlos y garantizar su importe,

---

<sup>82</sup> Narciso Sánchez. Op. Cit. P. 300, 301.

siendo distintos a las contribuciones, a los productos y a los ingresos derivados del financiamiento. Narciso Sánchez señala que los aprovechamientos son:

[i]ngresos que se les identifica como no tributarios y prácticamente en ellos quedan encuadrados todos aquellos conceptos que se rigen por normas de Derecho Público y nada más basta con ver el catálogo anual de los ingresos públicos para cerciorarse de la variedad de actos, operaciones, bienes y actividades que les dan sustento y estructura, de los ejemplos más notables cabe señalar a las multas administrativas, los recargos no tributarios, las indemnizaciones por pago de daños y perjuicios al patrimonio estatal, los reintegros, las participaciones de tributos locales y municipales a favor de la Federación, participaciones de regalías, el decomiso de bienes, los excedentes de los rendimientos petroleros, etc.<sup>83</sup>

Chapoy Bonifaz asienta que, enumerados en forma enunciativa y no limitativa estos ingresos del Estado consisten en las multas, indemnizaciones y cuotas compensatorias, en los bienes decomisados que pasan al dominio público, los ingresos provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica y de los hospitales militares, quedando englobados dentro de los reintegros las aportaciones para el sostenimiento de las escuelas Artículo 123, el servicio de vigilancia forestal... así como de los contratistas de obras públicas; los señalados en las leyes federales sobre juegos y sorteos, derechos de autor, explotación de obras de dominio público, aportaciones de los gobierno locales, municipales y particulares para alcantarillado,

---

<sup>83</sup> Ibid. P. 303.

electrificación, caminos, líneas telegráficas y telefónicas, obras públicas, y otras más que se indican en la Ley de Ingresos de la Federación.<sup>84</sup>

El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 3º, establece lo siguiente:

Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorias de estos y participan de su naturaleza.<sup>85</sup>

2.5.2.2.1 Características de los Aprovechamientos las siguientes:

a) Son ingresos ordinarios del Estado en virtud de que se perciben anualmente para cubrir el gasto público, y se encuentran especificados en la Ley de Ingresos de la Federación, Entidades Federativas y Municipios, en donde se puede apreciar su clasificación.

b) Se rigen por normas de Derecho Público, en vista de que su establecimiento y recaudación cuenta con un sustento en las leyes de naturaleza administrativa y fiscal que contemplan esta clase de ingresos públicos y ellas por su propia naturaleza pertenecen a dicho sistema jurídico.

---

<sup>84</sup> Dolores B. Chapoy. Op. Cit. P. 150 y 151.

<sup>85</sup> Código Fiscal de la Federación. Op. Cit.

c) Se trata de ingresos por vías de Derecho Público en donde el Poder Estatal hace uso de su autoridad para regularlos y exigirlos, disponiendo de esa facultad coactiva para lograr el entero respectivo, en caso de que los sujetos pasivos no cumplan obligatoriamente con ese deber que les impone la ley, pero también por el sólo hecho de infringir una norma administrativa se propicia el hecho generador de algunos aprovechamientos.

d) Son distintos a las contribuciones (impuestos, derechos y contribuciones especiales); a los ingresos derivados de financiamiento (empréstitos, bonos que expide el Estado para negociarse entre el público inversionista, emisión de moneda); a los productos o ingresos por vías de derecho privado.

e) Cuentan en ciertos casos con accesorios legales y forman parte de su naturaleza jurídica, como son: multas, recargos, gastos de ejecución y la indemnización de cheques recibidos por las autoridades fiscales que sean presentados en tiempo y no sean pagados a la Federación, Entidades Federativas y Municipios, en observancia de los Códigos Tributarios de dichas esferas de gobierno.<sup>86</sup>

#### 2.5.2.2.2 Clasificación de Aprovechamientos

La clasificación de los aprovechamientos remite a la legislación fiscal de cada ámbito de gobierno para ratificar su importancia recaudatoria que cada año se configura, lo cual permite diferenciarlos de otros ingresos. En la Ley de Ingresos de la Federación aplicable, en su Artículo 1º fracción VI, se establecen los aprovechamientos considerados para este ejercicio fiscal.

---

<sup>86</sup> Narciso Sánchez. Op Cit. P. 304, 305.