

CAPÍTULO 2: CONTRIBUCIONES

2.1 El Estado y sus fines

La gran complejidad de la vida en sociedad ha provocado que las personas que habitan en ella establezcan algún tipo de organización dentro de la misma, con el fin de que la convivencia sea lo más armónica posible. Como resultado de lo anterior ha surgido el Estado, el cual puede definirse, al igual que lo hace García Máynez, como “la organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en determinado territorio”.¹

El Estado tiene como finalidad garantizar el orden, el bien común, la justicia, la libertad y la seguridad jurídica de sus habitantes.² Dichas funciones son las que motivan el nacimiento de un Estado, y son ellas quienes justifican su existencia. Las formas en que el Estado da cumplimiento a lo anterior pueden variar en grande manera de un Estado a otro, dependiendo de sus circunstancias particulares, de sus necesidades, de sus anhelos, de la época, de sus recursos, etc. Es decir, cada Estado tendrá atribuciones distintas, y la forma en que las lleve a cabo dependerá de los factores antes mencionados, entre otros.

Respecto de las funciones que se le deben atribuir al Estado y de las necesidades de la población que se le deben encomendar, existen muy variadas posturas. De la Garza explica que una de ellas es el llamado *liberalismo individualista*, que sostiene que el Estado debe satisfacer únicamente las necesidades más ingentes, y en ningún caso debe

¹ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al estudio del Derecho*, Porrúa, 51ª ed., México, 2000, p. 98 y 107.

² CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I: introducción y generalidades*, Iure Editores, México, 2003, p. 5 y 16.

ocuparse de las necesidades individuales.³ Otra postura, totalmente opuesta a la anterior, es el *socialismo estatista*, que afirma que el Estado debe ocuparse de la satisfacción del mayor número posible de necesidades de la población. Entre estas 2 corrientes, que son las más radicales, existe un mundo de opiniones diversas.

Sin embargo, independientemente de cuál sea la postura que se adopte, y de cuáles sean las atribuciones que se le encomienden a un determinado Estado, éste tiene la obligación de cumplirlas, para así satisfacer las necesidades que la población demanda.

La doctrina habla de dos tipos de necesidades que se manifiestan en los habitantes de una sociedad: necesidades individuales y necesidades colectivas.⁴

Necesidades individuales: son las que afectan al individuo independientemente de sus relaciones con la sociedad y con el Estado, pues aunque no perteneciera a ellos, el ser humano experimentaría este tipo de necesidades.

Necesidades colectivas: son las que surgen o se agravan como consecuencia de la convivencia con otros hombres.

Algunos autores⁵ hablan también de las **necesidades públicas**, las cuales, en nuestra opinión, son las necesidades, ya sean individuales o colectivas, que por su gran

³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, 15ª ed., México, 1985, p. 9.

⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, Porrúa, 32ª ed., México, 1998, p. 13.

⁵ Por ejemplo, DE LA GARZA, Sergio Francisco (*op. cit.*, p. 9.) señala que “cuando surge la comunidad política en cualquiera de las formas de Estado que se conocen o se han conocido en la historia, se le adjudica al Estado el cumplimiento de la tarea de satisfacer determinadas necesidades que revisten el carácter de necesidades públicas: las más elementales o indiscutibles de este tipo de necesidades son la de la conservación del orden interior (policía), la de la defensa exterior (ejército) y la de impartición de justicia (tribunales)”.

importancia son encomendadas al Estado. Reciben el carácter de *públicas* debido a que el Estado las satisface por medio de organismos públicos.

2.2 Marco teórico conceptual

Como afirma Francisco de la Garza, “el Estado tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida”.⁶ Gabino Fraga agrega que lo anterior implica la necesidad de instrumentar, impulsar y coordinar todo un aparato burocrático que desempeñe esa pluralidad de tareas y funciones, el cual necesita realizar gastos imprescindibles para lo cual es necesario allegarse de los medios indispensables.⁷ Carrasco Iriarte aclara que al hablar de gastos imprescindibles se refiere a justicia, salud pública, educación, seguridad, y en general, todo aquello que se relaciona tanto con la supervivencia y la calidad de vida de los habitantes, como con la subsistencia del aparato estatal.⁸

El Estado, para lograr los fines y ejercitar las atribuciones que le han sido asignadas, necesita tener recursos y poder disponer de ellos. Como afirma Ernesto Flores Zavala, para que el Estado pueda realizar las tareas que tiene a su cargo, “requiere bienes muebles e inmuebles, servicios y, por lo mismo, dinero en efectivo”.⁹ Por consiguiente, el Estado se ve en la necesidad de establecer mecanismos tendientes a la obtención de recursos económicos, para después administrarlos y erogarlos con el objetivo de lograr sus fines. Raúl Rodríguez Lobato ha dicho que “la organización y funcionamiento del Estado

⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, p. 6.

⁷ *Id.*

⁸ *Id.*

⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 13.

supone para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la actividad financiera del Estado”.¹⁰

Otras definiciones de la **Actividad Financiera** del Estado que han sido formuladas por distinguidos juristas, son las siguientes:

Valdés Costa señala que “la actividad financiera del Estado es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas”.¹¹

Francisco de la Garza ha sostenido que “el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de sus objetivos, como a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera”.¹²

Rossy señala que “lo financiero es la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades”.¹³

Carrasco Iriarte define la actividad financiera del Estado como “el universo de acciones y actos por cuyo medio éste obtiene recursos para realizar el gasto público y la

¹⁰ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho fiscal*, Oxford, México, 2002, p. 3.

¹¹ *Id.*

¹² DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 204.

¹³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 3.

manera como éstos se administran, o sea, la obtención de medios económicos y su inversión en la atención de las necesidades generales de la población y las propias del Estado”.¹⁴

Joaquín B. Ortega define la actividad financiera 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 a la realización de sus propios fines”.¹⁵

Giannini ha sostenido que “la actividad financiera la cumple el Estado para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas”.¹⁶

A manera de síntesis, podemos decir que en la actividad financiera del Estado destacan tres momentos esenciales, en los cuales los órganos públicos del Estado realizan distintos tipos de actividades, que son: la obtención de ingresos, su administración y su erogación encaminada a la satisfacción de las necesidades públicas.

Es importante mencionar que a pesar de la división de la actividad financiera hecha en el párrafo anterior, la actividad financiera del Estado es una sola, y no obstante que para su mejor comprensión y aplicación suela dividirse en 3 partes, no debemos olvidar que todas ellas forman parte de un todo, y están íntimamente ligadas entre sí. Es decir, todas obedecen al mismo objetivo, y simplemente constituyen diversas etapas de la actividad estatal. Por consiguiente, la obtención de ingresos no constituye un fin en sí misma, sino

¹⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, p. 6.

¹⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 5.

¹⁶ *Id.*

que se justifica solamente en la medida en que dichos recursos sean administrados y erogados para la consecución de los grandes fines del Estado.

La actividad financiera del Estado es un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico,¹⁷ y por consiguiente puede analizarse desde distintos puntos de vista, para lo cual es necesario recurrir a las diversas disciplinas científicas que lo componen, explicándolas brevemente a continuación:

a) Aspecto político: el aspecto político de la actividad financiera juega un papel muy importante, pues como afirma Mario Pugliese, la naturaleza política de la actividad financiera se debe a que 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.¹⁸ Asimismo afirma que en los Estados modernos el derecho de consentir a la exacción de los tributos atribuidos en la Constitución directa o indirectamente a los ciudadanos, sólo puede entenderse en el sentido relativo: una negativa absoluta a consentir al Estado la exacción de medios económicos necesarios para su existencia equivaldría sustancialmente a un acto de rebelión política, a una negativa a consentir ulteriormente la existencia de aquella forma determinada de organización política.¹⁹ En ese orden de ideas, Mario Pugliese considera que todos los demás principios económicos, éticos, sociales, técnicos, jurídicos, quedan subordinados al principio político que domina y sostiene toda la actividad financiera del Estado.²⁰

¹⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 3.

¹⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 7.

¹⁹ *Id.*

²⁰ *Id.*

b) Aspecto económico: es muy importante, debido a que la actividad financiera “se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios”.²¹ Jiménez González profundiza más al explicar que la realidad económica de la actividad financiera se da debido a que “implica el uso de recursos financieros limitados frente a necesidades en principio ilimitadas” así como “los medios de que se vale para conseguir sus propósitos, prioritariamente monetarios”.²² Varios economistas, tales como Viti di Marco, Adolfo Wagner y Leroy-Beaulieu, han llegado a considerar que todas las cuestiones financieras hallan su solución en una teoría meramente económica, denominada “teoría de la producción y el consumo de bienes públicos”, aunque no niegan totalmente los otros aspectos (político, sociológico, jurídico, etc.) de la actividad financiera del Estado.²³

c) Aspecto jurídico: su importancia radica en que la actividad financiera del Estado, como cualquier otra actividad del mismo en un estado de Derecho, debe estar sometida al derecho positivo, ya sea que actúe como ente de derecho público, o desempeñando funciones reguladas por el derecho privado, ya que en caso de que no lo haga dentro del marco de la legalidad, la propia ley establece los medios de defensa o el camino a seguir para que el afectado pueda reclamar sus derechos vulnerados.²⁴

d) Aspecto sociológico: se refiere a “la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado”.²⁵ Las apetencias y anhelos de los grupos sociales que actúan dentro de cada organización política

²¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 3.

²² JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de derecho tributario*, Thomson, México, 2002, p. 3.

²³ DE LA GARZA,

²⁴ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, *Derecho tributario*, Cárdenas editor y distribuidor, México, 1988, pp. 8 y 9.

²⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 3.

tienen un papel determinante, pues son ellos quienes inspiran y condicionan los fines políticos de la actividad financiera.²⁶

Como ha señalado Sáinz de Bujanda, “el fenómeno financiero es complejo: político, por la naturaleza del ente público que lo produce y de los fines que persigue; económico, por los medios empleados; jurídico, por la forma en que actúa y se desenvuelve”,²⁷ y agrega Francisco de la Garza “y sociológico, por los elementos sociales a los que afecta”.²⁸ Estos cuatro aspectos de la actividad financiera del Estado que hemos mencionado son los más comunes y los más tomados en cuenta por la mayoría de los autores, pues sus disciplinas se han ocupado más que otras del estudio profundo de la actividad financiera del Estado. Sin embargo, es importante recordar que además de los anteriores, existen otros aspectos relevantes de la actividad financiera del Estado. La lista de las disciplinas que pueden estudiar la actividad financiera del Estado no es limitativa, pues cualquiera de ellas tiene su propia perspectiva de dicha actividad, y en caso de interesarle, podría dedicarse a su estudio. Por consiguiente, no vamos a profundizar demasiado en los demás aspectos de la actividad financiera; sin embargo, existe uno digno de mencionar en el presente trabajo, y que debemos tener presente a lo largo del mismo: el aspecto ético, al cual hace alusión Mario Pugliese al hablar de la actividad financiera del Estado.²⁹ La importancia de este aspecto radica en que las personas encargadas de llevar a cabo la actividad financiera del Estado, deben cuidar que los recursos se destinen exclusivamente a los fines para los cuales fueron recaudados, evitando su mal manejo, lo cual desafortunadamente no siempre se respeta en la realidad.

²⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 8.

²⁷ *Ibid*, pp. 8 y 9.

²⁸ *Id.*

²⁹ *Ibid*, p. 7.

La actividad financiera del Estado, incluidos todos los aspectos anteriores, es estudiada por la **Ciencia de las Finanzas Públicas**, la cual, debido a su gran importancia, se emancipó de la Política Económica a fines del siglo pasado, convirtiéndose así en una ciencia autónoma.³⁰

Coincidimos con la definición que hace Joaquín B. Ortega de la Ciencia de las Finanzas Públicas, al referirse a ella como la “ciencia que estudia los principios abstractos, los objetivos políticos, los medios económicos y las normas jurídicas positivas que rigen la adquisición, la gestión y el medio de empleo de los recursos o elementos económicos requeridos por el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas por medio de los gastos públicos”.³¹

Francisco Nitti afirma que “la Ciencia de las Finanzas Públicas tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas”.³²

Resumiendo las definiciones anteriores podemos decir que la Ciencia de las Finanzas Públicas es la ciencia que tiene por objeto el estudio de la Actividad Financiera del Estado, incluyendo todos sus aspectos.

En contraste con lo anterior, la ciencia que se encarga exclusivamente del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado, es el **Derecho Financiero**, definido por Mario Pugliese como la “disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto

³⁰ *Ibid*, p. 14.

³¹ *Ibid*, p. 15.

³² *Id.*

de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas”.³³

Andrés Serra Rojas define al Derecho Financiero como “la rama del derecho público que se ocupa de la hacienda pública, es decir, se refiere a los ingresos y egresos del Estado; en general a la administración de los recursos económicos para satisfacer las necesidades sociales”.³⁴

Francisco de la Garza se refiere al Derecho Financiero como el “conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado”.³⁵

Carrasco Iriarte, en su libro Derecho Fiscal I estableció que “el Derecho Financiero es el conjunto de normas reguladoras de la actividad financiera del Estado”.³⁶ Asimismo dijo que “el objeto del Derecho Financiero es normar aquello que se relaciona

³³ *Ibid*, p. 17.

³⁴ SERRA ROJAS, Andrés, Derecho administrativo, Porrúa, 21ª ed., México, 2001, p. 3.

³⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 17.

³⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, p. 7.

jurídicamente con las finanzas del Estado, o sea, con la captación y la administración de los recursos económicos estatales”.³⁷

Jiménez González afirma que el Derecho Financiero “es una disciplina jurídica que como rama del Derecho público está llamada a dar cuenta del cuerpo de principios jurídicos en que se sustenta la regulación a que se somete el Estado y los demás entes que intervienen con motivo de la obtención de los ingresos, de la administración de sus bienes patrimoniales y de la realización del gasto público, así como de las relaciones que con tal motivo se articulan”.³⁸

Sáinz de Bujanda afirma que es la rama del Derecho Público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.³⁹

Giuliani Fonrouge lo define como el “conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina”.⁴⁰

Doricela Mabarak ha conceptualizado al Derecho Financiero como la “rama del derecho integrada por un conjunto de normas que tienen por objeto regular las actividades económicas de los órganos públicos, tanto en lo que corresponde a la percepción de los

³⁷ *Id.*

³⁸ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.*, p. 119.

³⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 17.

⁴⁰ *Id.*

ingresos, como en lo que respecta al ejercicio del gasto”.⁴¹ Sobresale de esta definición que no se menciona la administración de los recursos, sino solamente su percepción y su gasto. Quizá la razón por la cual esta autora omite señalar de manera expresa la administración de los recursos, es que el gasto de los recursos presupone la administración de ellos. Sin embargo, preferimos las definiciones anteriores que señalan expresamente la administración de los recursos como una función del Estado, pues debido a que ésta podría no corresponderle al Estado, es necesario mencionarla expresamente.

En síntesis, podemos decir que el Derecho Financiero es la disciplina jurídica que se encarga del estudio el conjunto de normas que regulan la Actividad Financiera del Estado.

Varios juristas se han ocupado de la clasificación del Derecho Financiero. Por ejemplo, Ernesto Flores Zavala dice que el Derecho Financiero puede ser internacional o nacional; constitucional u ordinario; y según la materia que integra su contenido, lo ha dividido en las siguientes ramas:

- Tributario
- Bienes del Estado
- Empréstitos
- Organización de oficinas de la Hacienda Pública
- Contabilidad de la Hacienda Pública
- Etcétera⁴²

⁴¹ MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho financiero público, McGraw-Hill, 2ª ed., México, 2000, pp. 8 y 9.

⁴² FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 11.

Carrasco Iriarte lo clasifica según la amplitud y multiplicidad de asuntos que atiende el Estado en el cumplimiento de sus tareas y funciones, de la siguiente manera:

- Derecho fiscal
- Derecho del crédito público
- Derecho monetario
- Derecho fiscal patrimonial
- Derecho presupuestal⁴³

Sergio Francisco de la Garza ha formulado la siguiente división:

- Derecho Fiscal
- Derecho Patrimonial
- Derecho Presupuestario⁴⁴

Mientras que Jiménez González ha preferido las siguientes disciplinas:

- Derecho Tributario
- Derecho Patrimonial
- Derecho Presupuestario⁴⁵

De las ramas anteriores, la que a nosotros interesa es el Derecho Fiscal,⁴⁶ que puede entenderse como “la rama del derecho financiero que tiene por objeto regular las relaciones

⁴³ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, p. 7.

⁴⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 17.

⁴⁵ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.*, p. 122.

jurídicas que se dan entre el Estado, en su carácter de autoridad fiscal, y los gobernados, ya sea que éstos asuman el papel de contribuyentes, responsables solidarios o terceros, y cuyo objetivo fundamental es el de la recaudación de los tributos”.⁴⁷

En la doctrina es común encontrar los términos de *Derecho Tributario* y *Derecho Impositivo*, como sinónimos del Derecho Fiscal. Sin embargo, como el contenido que se les atribuye no es nada uniforme, a continuación redactamos las definiciones que nos parecen más acertadas de dichos conceptos:

Derecho Impositivo: en estricto sentido se puede decir que el derecho impositivo es el que tiene por objeto el estudio de los impuestos, y como explica Adolfo Arrijoa, deja fuera de su ámbito de estudio las aportaciones de seguridad social, los derechos, las contribuciones especiales, los accesorios, así como otras cargas que si bien no tienen la misma importancia que los impuestos, sí representan ingresos económicos para el Estado.⁴⁸ El derecho impositivo, entendido como se señala anteriormente, no es suficiente para estudiar la materia del presente trabajo, pues éste último abarca todas las contribuciones

⁴⁶ Existen diversas posturas en cuanto al contenido del derecho fiscal. Uno de los criterios es el que le atribuye el carácter de fiscal a cualquier adeudo a favor del Estado, sin importar si es por concepto de Derecho Público o de Derecho Privado, siendo partidarios de esta corriente, entre otros, Francisco de la Garza, Emilio Margáin Manautou y Ernesto Flores Zavala. Esta postura fue establecida por el Tribunal Fiscal de la Federación en 1937, al resolver que “debe atribuirse el carácter de fiscal a cualquier ingreso del erario, a toda prestación pecuniaria en favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, algún establecimiento que tiene en cierto aspecto funciones estatales, o algún ente público, ya sea entidad federativa u organismo municipal. Es decir, lo que da el carácter de fiscal a un crédito, es la circunstancia de que el sujeto activo de él sea el poder público, y no afecta el sujeto pasivo para precisar el carácter de la prestación adeudada; el sujeto activo y no el pasivo, proporciona el criterio necesario para precisar si la relación jurídica es de naturaleza fiscal”. Tesis del TFF, citada por FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 21, y por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 18) En cambio, otros autores como Rodríguez Lobato, Doricela Mabarak, Estrada Lara y Carrasco Iriarte, se declaran partidarios del criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cual establece que la materia fiscal se refiere a la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, agregando en otra tesis que por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan con motivo de haber infringido las leyes tributarias, DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 19.

⁴⁷ MABARAK CERECEDO, Doricela, *op. cit.*, p. 49.

⁴⁸ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho fiscal*, Themis, México, 1988, pp. 12 y 13.

que se recauden para cubrir el gasto público, sin importar que sean establecidas a través de figuras distintas a los impuestos. Sin embargo, en un sentido amplio puede decirse que el derecho impositivo estudia todas las contribuciones que son impuestas por el Estado. En nuestra opinión es más acertada ésta última concepción.

Derecho Tributario: según Arrijoja Vizcaíno los términos *tributo* y *tributario* hacen referencia a situaciones de carácter histórico, pues se usan para denotar aportaciones forzosas que los pueblos vencedores imponían a los vencidos después de una guerra, o bien contribuciones que el fuerte establecía a cargo del débil.⁴⁹ Incluso hace referencia a las ofrendas que se realizaban en otras épocas a los dioses. No obstante lo anterior, en la actualidad es común utilizar el término *tributo* como sinónimo de *contribución*, y la palabra *tributario* para expresar una relación con la Hacienda Pública del Estado. Por consiguiente, consideramos apropiado el uso del término *Derecho Tributario* para referirnos a la rama del Derecho que estudia todo lo relacionado con la contribución al gasto público del Estado.

Derecho Fiscal: aunque este concepto también tiene carácter histórico, difiere del anterior en que éste no se usaba para denotar una opresión del fuerte sobre el débil, o del vencedor sobre el vencido, sino simplemente para referirse a la aportación que el *pater familias* debía entregar para el sostenimiento del gobierno. El latín *fiscum* se usaba para nombrar la bolsa o cesto que los recaudadores llevaban en el brazo, en el que guardaban las sumas recaudadas. Debido al fenómeno conocido como *vulgarización del lenguaje*, la palabra *fiscum* comenzó a ser utilizada para nombrar al órgano del Estado encargado de la recaudación. Por consiguiente, en la actualidad es correcto utilizar el término fiscal, pues

⁴⁹*Id.*

se refiere al “vínculo jurídico en virtud del cual los ciudadanos se encuentran obligados a contribuir al sostenimiento del Estado”.⁵⁰ En nuestros días, el legislador mexicano prefiere utilizar el término *fiscal*, en lugar de *tributario*, probablemente para evitar la sensación de que dicho tipo de obligaciones son formas de oprimir al pueblo. Consideramos adecuada la definición que hace Rafael Bielsa al decir que el Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regula la actividad jurídica del fisco.⁵¹

⁵⁰ *Ibid*, p. 14.

⁵¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 13.

2.3 Ingresos del Estado

Mabarak Cerecedo señala que en forma genérica, recibe el nombre de ingreso toda percepción en dinero, especie, crédito, servicios o cualquier otra forma que modifique el patrimonio de una persona, y que dicha definición puede ser aplicada a los ingresos del Estado, aunque los ingresos en especie o en servicios, por su propia naturaleza, no siempre se encuentren contemplados en las leyes fiscales.⁵²

Por su parte, Antonio Jiménez González señala que los “ingresos públicos se integran con los flujos monetarios que teniendo como destino inmediato las arcas públicas reconocen como su fin consubstancial servir de medios de cobertura financiera de los gastos públicos”.⁵³ Según este autor, dentro del concepto de *ingreso público* “sólo se comprenden las percepciones monetarias del Estado que tienen como fin primordial servir de medios de cobertura financiera del gasto público. Quedan por tanto excluidas de tal categoría las percepciones *in natura*, es decir, en especie que aunque si bien es cierto son susceptibles de valoración económica, sin embargo no son expresables en unidades monetarias en los sistemas de cuentas nacionales”.⁵⁴

No estamos de acuerdo con lo expresado por Jiménez González, en virtud de que el Estado en algunas ocasiones sí obtiene ingresos en especie. Al respecto podemos decir que los ingresos en unidades monetarias constituyen la regla general de los ingresos del Estado, mientras que los ingresos en especie constituyen la excepción a la regla. Las formas más

⁵² MABARAK CERECEDO, Doricela, *op. cit.*, p. 15.

⁵³ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.*, p. 19.

⁵⁴ *Ibid*, pp. 19 y 20.

comunes de ingresos en especie son las donaciones, herencias, legados,⁵⁵ la dación en pago,⁵⁶ el embargo, etc.

Al hablar del embargo, debemos entender tanto la figura del Derecho Civil como la del Derecho Fiscal, pues ambas son capaces de reportar ingresos al Estado, la primera por concepto de Derecho Privado y la segunda por concepto de Derecho Público.

En cuanto al embargo en materia fiscal⁵⁷ cabe mencionar que algunos autores lo consideran como una forma de extinción de la obligación tributaria, la cual puede definirse como “la disolución del vínculo jurídico existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la mencionada obligación o por haberse presentado alguna causa o situación que la ley considere suficiente para que el deber jurídico se extinga”.⁵⁸ Por ejemplo, Mabarak Cerecedo contempla las siguientes formas de extinción de la obligación tributaria:

⁵⁵ Tanto la Federación, como las Entidades Federativas y los Municipios, son susceptibles de ser donatarias, herederas, o legatarias, por el simple hecho de ser personas jurídicas. A nivel local, el Código Fiscal del Estado de Puebla expresamente dispone lo siguiente: “Artículo 1. La hacienda pública para atender los gastos del Estado percibirá en cada ejercicio las contribuciones, productos, aprovechamientos, participaciones, aportaciones, reasignaciones y demás ingresos que determinen las leyes fiscales, así como las donaciones, legados, herencias y reintegros que se hicieran a su favor.”

⁵⁶ La dación en pago se encuentra regulada por la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación: “Artículo 25.- A fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal, la Secretaría, por conducto de la Tesorería o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrá aceptar la dación de bienes o servicios en pago total o parcial de créditos, cuando sea la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y estos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares de referencia.”

⁵⁷ En materia tributaria, el embargo está regulado por los artículos 151 al 163 del Código Fiscal de la Federación, y por los artículos 88, 90 y 94 del Código Fiscal del Estado de Puebla.

⁵⁸ MABARAK CERECEDO, Doricela, *op. cit.*, p. 176.

a) Pago o cumplimiento: es el modo de extinción por excelencia, ya que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria. Consiste en la entrega de la cantidad debida.⁵⁹

b) Compensación: es el modo de extinguir las obligaciones de aquéllas personas que sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra.⁶⁰

c) Condonación: es el acto que realiza la autoridad fiscal de renunciar a su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas. La condonación de contribuciones sólo puede hacerse a título general y nunca particular, para no violar el principio de equidad tributaria.⁶¹

d) Cancelación: la autoridad administrativa puede dar de baja el crédito de su catálogo de cuentas pendientes de pago, ya sea por incobrabilidad o incosteabilidad del cobro.⁶²

e) Dación en pago: a pesar de que Mabarak Cerecedo confunde este tipo de extinción de la obligación, con el embargo, nosotros preferimos la siguiente definición de la dación en pago: acto en virtud del cual el deudor voluntariamente realiza, a título de pago, una prestación diversa de la debida al acreedor, quien consiente en recibirla en sustitución de ésta.⁶³ La diferencia principal entre la dación en pago y el embargo, es que la primera es voluntaria. La dación en pago en materia fiscal encuentra su fundamento en el tercer párrafo del artículo 1 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal

⁵⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 595.

⁶⁰ *Ibid*, p. 613.

⁶¹ *Ibid*, p. 618.

⁶² *Ibid*, p. 619.

⁶³ *Ibid*, p. 620.

de 2005, que señala que “el Ejecutivo Federal informará al Congreso de la Unión de los ingresos pagados en especie o en servicios por contribuciones”.

f) Revocación: Mabarak Cerecedo la define como la manifestación de la voluntad de la autoridad mediante la cual retira del campo jurídico una resolución que afecta los intereses de un gobernado. En nuestra opinión, el recurso de revocación no es una forma de extinción de la obligación tributaria, sino un mecanismo para llegar a la cancelación, la cual si extingue la obligación tributaria.⁶⁴

g) Baja: se refiere a la extinción de obligaciones de hacer y de no hacer, más no las de dar, una vez que el contribuyente manifiesta, mediante un aviso, su voluntad de dejar de realizar actos gravados.⁶⁵

h) Confusión de derechos: cuando de manera simultánea se reúnen en una sola persona las calidades de deudor y acreedor.⁶⁶

i) Imposibilidad de cumplir: la obligación se extingue cuando el contribuyente desaparezca jurídicamente y no tenga bienes con los cuales responder. Esta figura incluye la de la pérdida de la cosa.⁶⁷

j) Extinción: se refiere al plazo que conceden las autoridades fiscales a los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones.⁶⁸

⁶⁴ MABARAK CERECEDO, Doricela, *op. cit.*, p. 189.

⁶⁵ *Ibid*, p. 189.

⁶⁶ MABARAK CERECEDO, Doricela (Derecho financiero público, McGraw-Hill, México, 2000, p. 190) da un ejemplo de confusión de derechos en materia fiscal: el caso de una persona que fallece sin dejar testamento y sin que haya una persona que pueda fungir como heredero legítimo, ya que sus bienes pasan a ser propiedad del Estado; la confusión se da en el supuesto de que existieran impuestos pendientes por cubrir respecto de dichos bienes, pues entonces el Estado tendría el carácter de deudor y acreedor al mismo tiempo.

⁶⁷ *Id.*

k) Transacción: consiste en negociaciones entre gobernados y autoridades para extinguir la obligación tributaria. Esta es una figura que no debería existir en materia fiscal.⁶⁹

Sergio Francisco de la Garza, además de las anteriores,⁷⁰ considera que también son formas de extinción de la obligación tributaria las siguientes:

a) Remate y adjudicación fiscal de bienes: se refiere al secuestro o embargo de bienes del deudor, en los casos en que éste no ha pagado el crédito fiscal en forma espontánea.⁷¹

b) Prescripción: significa que la obligación se extingue si después de un plazo las autoridades no requieren de pago al contribuyente.⁷² El plazo establecido por el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 164 es de 5 años.

c) Crédito de impuestos pagados en el extranjero: en casos de doble tributación internacional, en nuestro país se pueden compensar los impuestos pagados en el extranjero, de conformidad con los tratados internacionales vigentes.⁷³

⁶⁸ *Ibid*, p. 191.

⁶⁹ *Id.*

⁷⁰ DE LA GARZA, admite todas las formas de extinción de la obligación tributaria mencionadas por MABARAK CERECEDO, excepto las siguientes: la revocación, el término extintivo y la transacción.

⁷¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 620.

⁷² *Ibid*, p. 623.

⁷³ *Ibid*, p. 634.

d) Novación fiscal: es la realización de un convenio entre el fisco y el contribuyente, a fin de renovar la obligación fiscal. Su aplicación en materia tributaria es muy controvertida.⁷⁴

e) Destrucción del objeto de la obligación: la obligación tributaria se extingue si las mercancías que se encuentren en depósito ante alguna aduana se destruyen por accidente.⁷⁵

f) Caso fortuito o fuerza mayor: la obligación se extingue en cumplimiento del principio general de derecho que establece que nadie está obligado a lo imposible.⁷⁶

Como hemos visto, Doricela Mabarak considera que el embargo es una forma de dación en pago, opinión que no compartimos debido a que esta última es voluntaria, mientras que el embargo se lleva a cabo sólo en el caso de que el contribuyente no efectúe el pago espontáneo de un crédito fiscal. De la Garza, por su parte, ubica el embargo como una forma de extinción de la obligación fiscal, independiente del pago, de la dación en pago, etc.

Sin embargo, independientemente de que el embargo sea o no considerado como una modalidad del pago, de acuerdo con nuestra legislación vigente sí constituye una forma de extinción de la obligación tributaria, como se desprende del Código Fiscal de la Federación:

⁷⁴ *Ibid*, p. 637.

⁷⁵ *Ibid*, p. 637.

⁷⁶ *Ibid*, p. 638.

“ARTÍCULO 151. Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederá de inmediato como sigue: I.. A embargar **bienes suficientes** para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco”.

“ARTICULO 154. El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que **los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales**”

(las negritas son nuestras)

Como conclusión podemos señalar que cualquier situación que modifique el patrimonio del Estado debe ser considerado como ingreso de éste, sin importar si es en dinero o en especie, pues deberán destinarse necesaria y exclusivamente a los fines del Estado.

2.3.1 Clasificaciones doctrinarias

Juristas importantes han realizado diversas clasificaciones de los ingresos del Estado, anotando a continuación las que consideramos de mayor relevancia:

Flores Zavala clasifica los ingresos en:

a) Ordinarios: “son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios”;⁷⁷ y

⁷⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 23.

b) Extraordinarios: “son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etc.”⁷⁸

Sergio Francisco de la Garza realiza menciona la siguiente clasificación:

a) Originarios: “aquellos que tienen su origen en el propio patrimonio del Estado, como consecuencia de su explotación directa o indirecta”.⁷⁹

b) Derivados: “aquellos que el Estado recibe de los particulares, es decir que no provienen de su mismo patrimonio”.⁸⁰

Emilio Margáin Manautou clasifica los ingresos del fisco federal⁸¹ de la manera siguiente:

I. Contribuciones

1. Impuestos.
2. Derechos o tasas.
3. Contribuciones especiales.
4. Impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales causados en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.
5. Multas por violaciones a ordenamientos tributarios.

⁷⁸ *Id.*

⁷⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 115.

⁸⁰ *Ibid*, p. 16.

⁸¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, pp. 174 y 175.

6. Recargos, punitivos o moratorios, por la falta de pago oportuno de los tributos.

II. Otros ingresos.

1. Productos

- a) Derivados de la explotación de bienes del dominio público.
- b) Derivados de la explotación de bienes del dominio privado.
- c) Utilidades de organismos descentralizados y empresas en las que el Estado, directa o indirectamente, es accionista, mayoritario o minoritario.
- d) Ingresos derivados de venta de bienes y valores.
- e) Recuperaciones de capital.
- f) Otros ingresos.

2. Aprovechamientos

- a) Multas no impositivas.
- b) Recargos no tributarios.
- c) Indemnizaciones.
- d) Regalías.
- e) Otros ingresos.

3. Ingresos derivados de financiamientos crediticios

- a) Emisión de bonos.
- b) Emisión de papel moneda.
- c) Descuentos de documentos.
- d) Empréstitos.
- e) Otros financiamientos.

Antonio Jiménez González, en su libro Lecciones de Derecho Tributario, señala la siguiente clasificación:⁸²

a) **Ingresos Presupuestarios:** son los que sí se incluyen en el presupuesto.

b) **Ingresos Extrapresupuestarios:** son aquellos que, debiéndose expresar en el presupuesto, no se incluyeron.

2.3.2 Fundamento constitucional y legal

Debido a que el Estado mexicano actúa por medio de sus autoridades, y a que dichas autoridades pueden hacer solamente lo que la ley les faculta expresamente, el Estado no puede percibir ingresos que no estén autorizados en leyes vigentes. El artículo 14 de nuestra Constitución establece que “nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sino de acuerdo con las leyes expedidas con anterioridad al hecho.” Por consiguiente, el Estado Mexicano solamente puede percibir los ingresos que estén autorizados por ley, sea ésta de carácter federal o local. La Constitución hace referencia a ingresos de distintos tipos, como empréstitos⁸³, emisión de papel moneda⁸⁴, productos,⁸⁵ contribuciones,⁸⁶ etc.

⁸² JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.*, p. 36.

⁸³ “Artículo 73. El Congreso tiene facultad:... VIII. Para dar bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional.”

⁸⁴ “Artículo 28... No constituyen monopolios las funciones que el Estado ejerza de manera exclusiva, a través del banco central en las áreas estratégicas de acuñación de moneda y emisión de billetes”.

⁸⁵ “Artículo 73... VIII... Ningún empréstito podrá celebrarse sino para la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos”.

⁸⁶ “Artículo 73. El Congreso tiene facultad:... XXIX. Para establecer contribuciones”.

De los artículos 40, 43 y 115 de nuestra Constitución, se desprende que existen 3 niveles de Gobierno: el Federal, el Estatal y el Municipal, cada uno de los cuáles tiene su propia Hacienda, y por consiguiente, cada uno de ellos tiene que realizar actos tendientes a obtener ingresos propios. Por consiguiente, la clasificación de ingresos del Estado tiene que estudiarse desde distintos puntos de vista: federal, estatal y municipal.

A nivel Federal, cada año se expide la Ley de Ingresos de la Federación, cuyas disposiciones tienen vigencia anual, a menos que en los artículos transitorios se indique lo contrario. A partir del 2002 y hasta la fecha, la Ley de Ingresos de la Federación en su artículo 1º ha establecido un catálogo de ingresos,⁸⁷ que puede resumirse de la siguiente manera:

A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL

- I. Impuestos
- II. Contribuciones de mejoras
- III. Derechos
- IV. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago
- V. Productos
- VI. Aprovechamientos

B. INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS

- VII. Ingresos de organismos y empresas

⁸⁷ En el mismo artículo se señalan los montos que corresponden a cada rubro, los cuales varían de un año a otro.

VIII. Aportaciones de seguridad social

C. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS

IX. Ingresos derivados de financiamientos

En el artículo 2 de la Ley de Ingresos de la Federación se contemplan otros ingresos, distintos de los anteriores, ya que se autoriza al Ejecutivo Federal “para contratar y ejercer créditos, empréstitos y otras formas del ejercicio del crédito público, incluso mediante la emisión de valores” u otros instrumentos, así como endeudamiento interno y externo.

A nivel Local, en el Estado de Puebla, el artículo 2 del Código Fiscal para el Estado de Puebla hace la siguiente clasificación de los ingresos tanto del Estado, como de sus organismos auxiliares:

a) Ordinarios: “contribuciones, productos, aprovechamientos, participaciones, aportaciones y reasignaciones”.

b) Extraordinarios: “aquellos cuya percepción se decreta excepcionalmente como consecuencia de nuevas disposiciones legislativas o administrativas de carácter federal o estatal los que se ejercerán, causarán y cobrarán en los términos que decrete el Congreso Local, o en su caso, los que autorice el Ejecutivo del Estado. Dentro de esta categoría quedan comprendidos los que se deriven de financiamiento que obtenga el gobierno del Estado, así como de los programas especiales que instrumente el mismo”.

Por su parte, la Ley de Ingresos del Estado de Puebla para el ejercicio fiscal 2005 contempla los siguientes tipos de ingresos:

1. Impuestos
2. Derechos
3. Productos
4. Aprovechamientos
5. Ingresos extraordinarios

En cuanto a los ingresos municipales, el artículo 1° de la Ley de Ingresos del Municipio de Puebla para el ejercicio fiscal del año 2004, señala que la Hacienda Pública del Municipio de Puebla percibirá ingresos por concepto de:

1. Impuestos
2. Derechos
3. Productos
4. Aprovechamientos
5. Participaciones, aportaciones y demás ingresos.
6. Ingresos extraordinarios

2.4 Contribuciones

Como hemos visto en el capítulo anterior, los conceptos por los que el Estado puede percibir ingresos son muy numerosos, y las contribuciones son sólo una clase de ellos. En la presente tesis recurrimos a la legislación vigente, a la doctrina, a la interpretación judicial, y a todo aquello que nos permita ampliar nuestro panorama con la finalidad de determinar qué debemos entender por contribuciones al gasto público, para efectos de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala lo siguiente:

“**Artículo 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.”

Mucho se ha hablado y escrito acerca de las contribuciones, y muchas y muy distintas características les han sido atribuidas a lo largo de las distintas épocas y lugares; por consiguiente, es necesario hacer un análisis de ellas, partiendo desde sus orígenes históricos, para seguir la evolución que han tenido hasta llegar a ser lo que son actualmente, y así poder tener una idea clara y precisa de lo que son, así como de su naturaleza, sus características, su función, etc.

2.4.1 Antecedentes históricos de las contribuciones

Los orígenes de las contribuciones se remontan a miles de años atrás. Inclusive algunos autores, como por ejemplo Horacio Uresti Robledo, afirman que los impuestos (o contribuciones) nacieron desde antes de que existiera una noción precisa del gasto público y del Estado mismo.⁸⁸

Los nombres con que se ha designado a las contribuciones, han variado de una época a otra, y de un lugar a otro. Entre las denominaciones que les han dado, encontramos las siguientes: *tributos, impuestos, derechos, tasas, cuotas, alcabala, peaje, pontazgo, talla, quinto, mesada, rescate*, etc. Sin embargo, esta situación no nos impide seguir la trayectoria del concepto que nos ocupa, pues si atendemos a sus características esenciales, es posible ubicarlas para observar su evolución histórica. Es importante aclarar que cuando en este apartado hablamos de impuestos, derechos, tasas o cualquier otra figura que se encuentre contemplada actualmente en nuestra legislación vigente, debemos tomar en cuenta que sus características en épocas antiguas eran muy distintas a las que el derecho vigente les atribuye en nuestros días, y que probablemente el nombre con el que se les designa sea lo único que tengan en común.

De acuerdo con Vanoni, el tributo se originó en el derecho internacional de la antigüedad, que otorgaba al vencedor de la guerra el poder de apropiarse de las tierras y riquezas del vencido, a quien en ocasiones se le permitía el uso de dichas tierras a cambio de una prestación.⁸⁹

⁸⁸ URESTI ROBLED, Horacio, *Los impuestos en México*, Tax editores, México, 2002, p. 23.

⁸⁹ *Ibid*, p. 24.

En Roma las contribuciones se establecían de manera autoritaria y a cargo de los gobernados por el simple hecho de pertenecer al Estado, haciendo así uso de su potestad impositiva. Una parte de lo recaudado se destinaba a los dioses, otra a servicios públicos, y otra a comidas en común, por lo que todos se alimentaban del erario. Sócrates, Platón y Aristóteles pregonaban la distribución justa de la riqueza, así como un erario destinado al establecimiento de un ejército y al mantenimiento de los pobres.⁹⁰ Sin embargo, lejos de la ciudad democrática que los filósofos concebían, las provincias conquistadas por Roma le debían obediencia ilimitada al Estado, lo cual originó muchos abusos. Por su parte, los ciudadanos romanos, en un inicio, sólo pagaban tributos por necesidades extraordinarias, lo cual era un honor, ya que confirmaba su carácter de ciudadano del imperio. Sin embargo, con el transcurso del tiempo, las contribuciones de las provincias se hicieron insuficientes, y el fisco tuvo que apoyarse más en los ciudadanos romanos, aumentando sus obligaciones fiscales. Con el paso del tiempo, los recaudadores romanos se volvieron más arbitrarios y voraces, lo cual, aunado a la excesiva carga tributaria, provocó gran resistencia al pago. Posteriormente se otorgó la calidad de ciudadanos romanos a los habitantes de las provincias conquistadas, unificándose así el sistema fiscal.⁹¹

De acuerdo con Uresti Robledo, en esa época, los tributos eran vistos como un medio opresor, pues se establecían a discrecionalidad del emperador y se destinaban a un fondo común, que no distinguía entre el erario público y el del propio gobernante.⁹² En esa época, el monto de la recaudación se calculaba no en función de la capacidad de los contribuyentes, sino en relación a las necesidades del imperio, lo cual, de acuerdo con

⁹⁰ *Id.*

⁹¹ *Ibid*, pp. 25 y 26.

⁹² *Ibid*, p. 26.

varios historiadores, constituye una de las causas de la caída del imperio romano.⁹³ Einaudi, al hablar de la caída del Imperio Romano de Occidente, explica que los romanos, al ser llamados para el pago de sus impuestos al Estado “trataban afanosamente de entregarse a menesteres viles e infamantes, con tal de sustraerse a la obligación del tributo solidario con los demás ciudadanos, acabando por pedir amparo desesperadamente a los bárbaros”.⁹⁴

En el siglo IV, la antigua Grecia se encontraba en bancarrota debido a las constantes guerras, por lo que el Estado no sólo duplicaba con frecuencia las fuentes de imposición de comercio exterior y ventas inmobiliarias, sino que creaba otras nuevas para aumentar la recaudación.⁹⁵

En la Edad Media los señores feudales, quienes llegaron a adquirir más poder que el propio rey, establecían gran variedad de tributos a los siervos y vasallos a cambio de la protección en su feudo. Como ejemplos de contribuciones medievales citamos los siguientes: el *peaje*; el *pontazgo*; la *talla*, que era un tributo en especie, a cargo de los plebeyos, sobre el producto de la cosecha; tributos cuando el señor se iba a la guerra y cuando armaban caballero a su hijo; *tasa de rescate* que se pagaba cuando el señor era hecho prisionero; *tributos al comercio*, que provocaron que el simple paso de una mercancía por varios dominios estuviera sujeta al pago de numerosas cargas; *derechos de monedaje*; *derecho de alojamiento*, etc. Por su parte, el rey únicamente obtenía los rendimientos de algunos impuestos, como los inmobiliarios. El carácter privado de las

⁹³ OURLIAC, Paul, *Historia del derecho, Tomo I*, Traducción del Lic. Arturo Fernández, Cajica, México, 1952, p. 35.

⁹⁴ EINAUDI, Luigi, *Mitos y paradojas de justicia tributaria*, Ediciones Ariel, Barcelona, 1959, p. 51.

⁹⁵ URESTI ROBLEDO, Horacio, *op. cit.*, p. 25.

contribuciones provocó una gran impopularidad entre las masas obligadas al pago, ya que no se destinaban a necesidades sociales.⁹⁶

Sin embargo, las constantes guerras provocaron que en el siglo XIII, los reyes se vieran en la necesidad de aumentar sus ingresos para satisfacer las exigencias militares, por lo que comenzaron a pedir subsidio a sus vasallos, los cuales eran donaciones voluntarias. Dichas tasas adquirieron carácter de obligatorias en el siglo XV, conforme el rey fue retomando funciones que había delegado a los señores feudales, tales como la de seguridad interior y exterior del reino, justicia, etc.⁹⁷

El poder ilimitado que el rey tenía para señalar los ingresos y los gastos, en 1215, con la Carta Magna de Inglaterra, fue transferido al Parlamento, que en cierta medida representaba los intereses populares. Dicho suceso dio origen al principio de *nullum tributum sine lege*, el cual fue confirmado posteriormente en el movimiento revolucionario francés.⁹⁸

En el siglo XVI nace una corriente, muy criticada por Griziotti, en la que las contribuciones dejan de verse como una donación que se hace al Estado, o una expoliación que se sufre por parte del mismo, para dar origen a la *teoría contractualista* que sostiene que el impuesto no es más que el producto de un contrato bilateral entre el gobierno y el gobernado, por medio del cual los ciudadanos se obligan al pago de contribuciones al Estado, a cambio de que éste preste servicios y satisfaga las necesidades colectivas de la sociedad. Saredo afirma que al pago de las contribuciones sirven las mismas normas que

⁹⁶ *Ibid*, p. 28.

⁹⁷ *Id.*

⁹⁸ *Ibid*, p. 23.

aplican para el cumplimiento de los contratos.⁹⁹ Dentro de las críticas expresadas por Griziotti, encontramos que en las relaciones de derecho público falta la bilateralidad que caracteriza las relaciones de derecho privado; que el impuesto no es resultado de la voluntad expresa de los contribuyentes; que los diputados no son mandatarios de la población, entre otras.¹⁰⁰

Por consiguiente, surge la teoría del sacrificio, como oposición a la contractualista, que sostiene que las contribuciones representan para los ciudadanos una carga, cuya justificación se encuentra en la solidaridad nacional, pues los pagos deben realizarse independientemente de los beneficios recibidos, ya que las contribuciones pueden ser inferiores o superiores al beneficio obtenido, puede haber servicios indivisibles, o bien, sus destinatarios pueden no ser perfectamente identificables.¹⁰¹ Esta corriente también se opuso a la usanza romana de establecer contribuciones como mera manifestación de la soberanía, pues con esta corriente se establece como requisito destinar las contribuciones al gasto público en beneficio de los miembros de la comunidad, como justificación para cobrarlas. Asimismo se da mayor énfasis al mínimo de subsistencia, a las condonaciones y a los impuestos con fines extrafiscales.

En cuanto a la cultura prehispánica, al no existir una moneda propiamente dicha, las tribus pedían tributos en especie, como por ejemplo, alimentos, plumas de aves, piedras preciosas, pieles, mantas, semillas, minerales, animales exóticos, armas, artesanías, etc., bienes que eran guardados en depósitos para su posterior consumo o uso. Algunas culturas, como el Imperio Azteca obligaba a los pobladores de las tribus vencidas a tributar de distintas maneras, como por ejemplo, mediante trabajos personales, con bienes, o incluso

⁹⁹ *Ibid*, p. 29.

¹⁰⁰ *Ibid*, p. 30.

¹⁰¹ *Id.*

aportando hombres para la guerra, para la construcción o mantenimiento de obras colectivas, y para sacrificios.¹⁰²

En la época virreinal la Corona Española estableció muchos impuestos con motivo del intenso intercambio de mercancías que se originó por la conquista, tales como los derechos de avería, de almirantazgo, de toneladas, de anclaje, de muralla, de pulperías, el almojarifazgo, la alcabala, el peaje, el impuesto para la conservación del Faro de Ullúa, los impuestos sobre granas, vainillas, añil, etc.¹⁰³

2.4.2 Definiciones doctrinarias

Juristas como Sergio Francisco de la Garza utilizan como sinónimos las palabras *tributo* y *contribución*, pues dice que “la palabra *contribución*, en México, alude al género: tributo.” Por su parte, Carrasco Iriarte afirma que “contribución y tributo son sinónimos; su diferencia es de carácter histórico, no de contenido”,¹⁰⁴ y las define como a continuación:

“Tributo. Es una denotación referida a una situación histórica que la humanidad no quiere volver a vivir: el establecimiento de impuestos por el fuerte sobre el débil. El señor exige a sus súbditos el pago de impuestos.

Contribución. Es un concepto inspirado en la ideología de Juan Jacobo Rousseau, en la que con base en un pacto social, el buen salvaje se une con los demás y forma el Estado; y de consenso deciden contribuir al gasto público, o sea, en una forma democrática se establecen los impuestos”.¹⁰⁵

¹⁰² *Ibid*, p. 34.

¹⁰³ *Ibid*, p. 41.

¹⁰⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, p. 28.

¹⁰⁵ *Id.*

Las diferencias entre un concepto y otro son las siguientes: el primero es arbitrario, el segundo es democrático; el tributo no tiene como objetivo destinarse al gasto público, mientras que esta es una característica inherente a la propia naturaleza de las contribuciones; el tributo es la imposición del fuerte sobre el débil, mientras que la contribución es el resultado de una decisión consensual.

No obstante lo radicales que pueden ser ambos conceptos, en la práctica la palabra tributo se ha llegado a convertir en sinónimo de contribución. Sin embargo, el término que ha sido adoptado por la legislación mexicana, es el de *contribución*.

Entre las definiciones doctrinarias podemos encontrar desde la que considera que todo ingreso del Estado se denomina contribución, hasta la que reduce éste último término a los impuestos.

Como ejemplo del primer extremo mencionado, podemos citar la definición de Rodríguez Lobato, quien explica que “la contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias”¹⁰⁶. Y las define como a continuación:

a) Contribuciones forzadas: (llamadas también exacciones) Son aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley.

¹⁰⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, pp. 5 y 6.

b) Contribuciones voluntarias: Son las que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular, o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad.

De acuerdo con la definición y clasificación de Rodríguez Lobato, todos los recursos que ingresan al Estado, tienen el carácter de contribución, sin importar si son obtenidos por el Estado en sus relaciones de Derecho Privado, actuando al mismo nivel que los particulares (voluntarias), o si las obtiene actuando como poder soberano (forzadas).

Esta definición no es aceptada por todos los estudiosos del derecho. Como ejemplo podemos citar a Sergio Francisco de la Garza, quien ha sostenido que los tributos (o contribuciones) “constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades”.¹⁰⁷ De la Garza, al decir que las contribuciones son los ingresos “más importantes” del Estado, tácitamente admite que existen otros tipos de ingresos, distintos de las contribuciones, los cuales son de menor importancia. A continuación citamos a algunos de los autores que consideran que las contribuciones son sólo una parte de los ingresos del Estado:

Dino Jarach: “es una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligado hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley”.¹⁰⁸

¹⁰⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 321.

¹⁰⁸ JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, p. 73.

Emilio Margaín Manautou: “el tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.¹⁰⁹

Doricela Mabarak: “las contribuciones se definen como los ingresos que el Estado recibe y, en su caso, exige en su carácter de persona moral de derecho público con apoyo en una ley tributaria y los destina a satisfacer los gastos públicos”.¹¹⁰

Giuliani Fonrouge: una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho.¹¹¹

Carrasco Iriarte: “obligaciones unilaterales establecidas por la ley, que corren a cargo de los gobernados y cuyo objeto es allegar fondos para sostener el gasto público”.¹¹²

Jiménez González: las contribuciones constituyen “manifestaciones del poder de imperio del estado, en la medida que es él quien impone unilateralmente al administrado la obligación de soportar tales cargas pecuniarias”.¹¹³

Geraldo Ataliba: “obligación jurídica pecuniaria, *ex lege*, que no constituye sanción de un hecho ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley”.¹¹⁴

¹⁰⁹ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 87.

¹¹⁰ MABARAK CERECEDO, Doricela. *op. cit.*, p. 60.

¹¹¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 322.

¹¹² CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, p. 1.

¹¹³ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.*, p. 190.

En el Diccionario Jurídico Mexicano, realizado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, podemos observar la siguiente definición: “La contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos”.¹¹⁵

Sthal, Elferich, Schmoller, Gneist, sostenedores de la escuela alemana del siglo XX, y en Italia, Romano, definen el impuesto como “la prestación obligatoria de dinero a los entes públicos para la consecución general e indistinta de los fines públicos, por parte de quien posee una capacidad contributiva por varios modos determinada”.¹¹⁶

Carrasco Iriarte: “los impuestos y demás figuras tributarias se consideran prestaciones económicas que el Estado puede exigir al público, en virtud de su potestad impositiva derivada del imperio estatal y del cual, como se ha dicho, tal poder tributario es una de sus manifestaciones”.¹¹⁷

A manera de conclusión, retomamos los aspectos que los que consideramos más relevantes:

- a) Son obligaciones *ex lege*
- b) Son obligaciones establecidas unilateralmente
- c) El sujeto activo siempre es el Estado
- c) La calidad de sujeto pasivo la adquiere quien realiza los hechos imponibles previstos en las leyes

¹¹⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 323.

¹¹⁵ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM, *Diccionario jurídico mexicano*, Porrúa, México, 1998, p. 727.

¹¹⁶ URESTI ROBLEDO, Horacio, *op. cit.*, p. 27.

¹¹⁷ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, p. 14.

- d) Están constituidas por una suma de dinero
- e) Su destino es exclusivamente el gasto público
- f) Su exigibilidad está condicionada a la existencia de capacidad contributiva del sujeto pasivo

2.4.3 Naturaleza Jurídica de las contribuciones

En primer lugar es necesario tener claro el concepto de “naturaleza jurídica”. De acuerdo con La Enciclopedia Jurídica OMEBA, la “naturaleza” de un objeto se refiere a las propiedades necesarias y suficientes para poder definirlos.¹¹⁸ Y en particular, la “naturaleza jurídica” de las instituciones plasma en su definición del conocimiento dogmático del Derecho.¹¹⁹ Existen dos tipos de definiciones en materia jurídica:¹²⁰

a) Definición propiamente dicha: es aquella que indica los rasgos que son necesarios y suficientes para comprender la presencia de los demás y para explicar el comportamiento de la institución.

b) Definición descriptiva: es la que designa el conjunto de rasgos que permiten identificar la institución de que se trata. Utiliza las descripciones, alude a los accidentes que le son propios y que la distinguen de las demás.

Por consiguiente, para entender la naturaleza jurídica de las contribuciones debemos referirnos a sus rasgos necesarios, que son los siguientes:

¹¹⁸ ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, TOMO XX, Driskill, S. A., Buenos Aires, 1979, p. 77.

¹¹⁹ *Ibid*, p. 78.

¹²⁰ *Id.*

- a) Son producto de la potestad impositiva del Estado
- b) Son obligaciones *ex lege*
- d) Su exigibilidad está condicionada a la existencia de capacidad contributiva del sujeto pasivo

En primer lugar explicaremos la potestad impositiva. Como ya hemos visto, el Estado es una forma de organización que surge dentro de una sociedad; es decir, es la manifestación de la voluntad de un pueblo de aceptar una determinada forma de organizarse. Por consiguiente, el Estado está investido por un poder soberano, el cual es inherente a su propia naturaleza, por derivar de la voluntad político-social, originada en el consenso popular. Esta idea se encuentra plasmada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al afirmar lo siguiente:

“Artículo 39. La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de este. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.”

Es decir que el pueblo, quien es depositario de la soberanía nacional, al mismo tiempo que le atribuye algunas tareas al Estado, le otorga la facultad para establecer contribuciones que le permitan cumplir con sus funciones, pues como señala Juan M. Estrada Lara, “el gobierno a fin de cumplir con la función de conservar el orden y la tranquilidad social, necesita de recursos”.¹²¹ Por consiguiente, el Estado, para lograr sus fines, cuenta con la facultad de imponer sus decisiones, incluso por encima de la voluntad de cualquier miembro de la comunidad.¹²²

¹²¹ ESTRADA LARA, Juan, *La defensa fiscal. Conceptos, teorías y procedimientos*, Pac, México, 1999, p. 5.

¹²² CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, p. 13.

Sáinz de Bujanda explica que el poder del Estado relacionado con su actividad financiera, es decir, con la obtención, administración y erogación de recursos, se denomina *Poder o Soberanía Financiera*; en cambio, cuando se refiere exclusivamente a la facultad del Estado para establecer contribuciones, se denomina *Poder o Soberanía Tributaria*.¹²³

Este Poder, denominado también *Potestad*, es inherente a la naturaleza misma del Estado, y como señala Sergio Francisco de la Garza, “... en todos los Estados, y en todas las épocas de la historia de la humanidad, el Estado ha ejercitado su Poder Tributario, es decir, ha exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza. Tales aportaciones han recibido el nombre de tributos, de contribuciones, de impuestos”.¹²⁴ También señala que en la mayoría de los casos, los recursos del Estado tienen su fuente principal en los patrimonios de los particulares que integran el Estado.

Algunos autores destacados han formulado las siguientes definiciones:

Sáinz de Bujanda dice que la potestad tributaria engloba “la facultad propia del Estado para crear tributos”.¹²⁵

Sergio Francisco de la Garza señala que “recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”.¹²⁶

¹²³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 207.

¹²⁴ *Ibid*, p. 208.

¹²⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, p. 14.

¹²⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 207.

García Bueno afirma que el poder tributario es la “facultad otorgada al Estado para crear y exigir tributos, siendo la ley su única forma de manifestación”.¹²⁷

La Potestad Impositiva del Estado, en épocas pasadas, se ejercía en forma despótica y arbitraria. Sin embargo, a través del tiempo ha ido evolucionando para volverse más democrática, y para hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente “contribuyen” para que el Estado pueda realizar sus atribuciones.¹²⁸ Carrasco Iriarte, al describir la característica de *mínimo sacrificio* de la Hacienda Pública, explica que “debe recabarse de los contribuyentes lo estrictamente necesario para atender a los servicios públicos”.¹²⁹

Para hacer efectiva la potestad impositiva del Estado, se requiere la realización una gran variedad de actos, los cuales son ejercidos a través de los Poderes de la Unión, y de las entidades federativas, pues el artículo 41 constitucional establece lo siguiente:

“**Artículo 41.** El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de estos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal...”¹³⁰

Por su parte, el artículo 49 de nuestra Ley Fundamental, señala lo siguiente:

¹²⁷ GARCÍA BUENO, Marco César, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, TFJFA, México, 2000, p. 40.

¹²⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 208.

¹²⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, p. 15.

¹³⁰ A nivel local, la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Puebla señala en el artículo 3º lo siguiente: “El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes del Estado, en la forma y términos que establecen la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la particular del Estado.”

“**Artículo 49.** El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial”.¹³¹

Lo anterior tiene relevancia en el presente trabajo, ya que nos sirve para saber quiénes llevan a cabo la Potestad Impositiva del Estado, y por consiguiente, conocer quiénes están obligados a cumplir con el principio constitucional de proporcionalidad.

Sergio Francisco de la Garza afirma lo siguiente:

“El momento en que se presenta el ejercicio del Poder Tributario es aquel en que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones. En los Estados modernos, que rigen su vida por sus Constituciones, y conforme al sistema de la división de los Poderes, el Poder Tributario es atribuido exclusivamente al Poder Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan qué hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones. En el caso concreto de nuestro país, el Fiscal se ejerce por el Poder Legislativo, cuando expide las leyes reglamentarias de cada contribución y cuando cada año señala en virtud de la Ley de Ingresos, cuáles de esas contribuciones van a estar en vigor en cada año fiscal”.¹³²

La gran importancia del Poder Legislativo en la Potestad Impositiva del Estado radica en el principio de legalidad contenido en la fracción IV del artículo 31, ya que en los Estados de Derecho, como lo es México, las autoridades pueden hacer sólo lo que las leyes les facultan expresamente, por lo que no pueden exigir el pago de una contribución que no

¹³¹ El artículo 28 de la Constitución del Estado de Puebla dispone que “el poder público del Estado dimana del pueblo, se instituye en beneficio del pueblo mismo y para su ejercicio se divide en Legislativo, Ejecutivo y Judicial”.

¹³² DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 208.

esté expresamente en una ley vigente, pues de lo contrario, se estaría en presencia de una confiscación por parte del Estado, la cual está prohibida por el artículo 22 constitucional.

En el estudio de la participación del Poder Legislativo en la Potestad Impositiva del Estado, debemos identificar los distintos niveles de gobierno existentes en nuestro país, que de conformidad con los artículos 115 y 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son Federal, Estatal y Municipal.

Nuestra Carta Magna otorga facultades para legislar solamente a la Federación y a los Estados, no así a los Municipios, por lo que la Potestad Impositiva del Estado solamente puede ser llevada a cabo por el Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados, incluyéndose en estas últimas la facultad de imponer contribuciones a favor de sus Municipios. Por consiguiente, la Potestad Impositiva debe analizarse abarcando dos aspectos: el Federal y el Local.

La relación entre el orden Federal y el Local no es de supremacía, sino más bien, existe una división de competencias, como se desprende de los siguientes artículos de la Constitución:

“**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad:

...

XXIX. Para establecer contribuciones:

1º. Sobre el comercio exterior;

2º. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27;

3º. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4º. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5°. Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica;
- b) Producción y consumo de tabacos labrados;
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
- d) Cerillos y fósforos;
- e) Aguamiel y productos de su fermentación;
- f) Explotación forestal; y
- g) Producción y consumo de cerveza.”

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

...

III. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará... de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en su caso:

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

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

De la interpretación a *contrario sensu* de este último artículo, se desprende que las tanto las autoridades federales, como las locales, tienen la facultad de establecer contribuciones sobre materias que no estén expresamente asignadas a la Federación. Es decir, existen materias en las que se puede dar una concurrencia entre dos o tres niveles de gobierno, lo cual da lugar a la doble o triple imposición, situación que por sí sola no está prohibida, a menos que violente el principio de proporcionalidad de las contribuciones.

Debido a lo anterior, es importante analizar la imposición de contribuciones tanto a nivel Federal como a nivel Local, pues sería un error limitarnos únicamente al primero de ellos, máxime que actualmente las Haciendas Públicas Estatales y Municipales están cobrando más fuerza cada día.

La participación del Poder Legislativo¹³³ es de suma importancia, pues el primer paso para materializar la Potestad Impositiva del Estado, consiste en crear leyes en las cuáles se establezcan las contribuciones que podrá cobrar ya sea la Federación, los Estados o los Municipios, lo cual se realiza a través del proceso legislativo que establecen respectivamente la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y las Constituciones Políticas de los Estados.

De la Garza explica que el Poder Ejecutivo no tiene participación en la Potestad Impositiva del Estado, en virtud de que éste, al hacer efectivas las contribuciones a que tiene derecho, actúa en un plano de igualdad con los particulares, y no lo hace como autoridad.¹³⁴ Aunque estamos de acuerdo con el razonamiento planteado por tan destacado jurista, en el sentido de que las autoridades fiscales deben sujetarse a la legislación vigente

¹³³ La participación del Poder Legislativo en la Potestad impositiva se da en varios sentidos: En primer lugar, el Congreso de la Unión y el Poder Legislativo Local pueden hacer efectiva la Potestad Impositiva del Estado, en virtud de que son los órganos competentes para expedir leyes federales, estatales y municipales, respectivamente. En el caso que nos ocupa, la Legislatura del Estado de Puebla es la encargada de expedir tanto las leyes fiscales del Estado de Puebla, como las de los Municipios del Estado de Puebla. De acuerdo con lo establecido en el artículo 57 de la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Puebla, “son facultades del Congreso: I. Expedir, reformar y derogar leyes y decretos para el buen gobierno del estado y el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo.” En segundo lugar, su participación se refleja con la facultad de los diputados y senadores del Congreso de la Unión, así como a las Legislaturas de los Estados, para presentar iniciativas de leyes, como lo señala el artículo 71 de la CPEUM: “Artículo 71. El derecho de iniciar leyes o decretos compete:... II. A los diputados y senadores al Congreso de la Unión. III. A las legislaturas de los Estados”. En relación a lo anterior, la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Puebla establece lo siguiente: “Artículo 57. Son facultades del Congreso:... II. Iniciar ante el Congreso de la Unión las leyes y decretos que sean de la competencia del mismo, así como la derogación de estos ordenamientos; y secundar cuando lo estime conveniente las iniciativas formuladas por las legislaturas de otros Estados”.

¹³⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 208.

al igual que los particulares, diferimos en el señalamiento de que el Poder Ejecutivo no tiene ninguna participación en la Potestad Impositiva del Estado. En este sentido coincidimos con Estrada Lara al señalar que “la actividad impositiva del Estado corresponde tanto al Poder Legislativo como al Poder Ejecutivo”,¹³⁵ como se demuestra a continuación:

a) El presidente de la República tiene el derecho de iniciar leyes o decretos, las cuáles pueden establecer contribuciones.¹³⁶

b) Las autoridades fiscales están facultadas legalmente para determinar contribuciones en ciertos casos, con fundamento en el Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 50. Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación... conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, **determinarán las contribuciones** omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente...”.

(Las negritas son nuestras)

Una vez entendida la potestad impositiva del Estado, continuamos con la siguiente característica de las contribuciones: como afirma Dino Jarach,¹³⁷ la obligación tributaria es una obligación *ex lege*, cuyo presupuesto es siempre jurídicamente un hecho, y nunca un negocio jurídico. Es decir, la obligación deriva de la voluntad de la ley, y no de la voluntad de las partes, pues ésta es solamente un presupuesto de hecho.

¹³⁵ ESTRADA LARA, Juan, *op. cit.*, p. 9.

¹³⁶ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: “Artículo 71. El derecho de iniciar leyes o decretos compete: I. Al Presidente de la República”.

¹³⁷ JARACH, Dino, *op. cit.*, p. 74.

Jarach afirma que el presupuesto de hecho y la relación tributaria no están vinculados como causa y efecto, pues “la obligación tributaria tiene su fuente exclusivamente en la ley” ya que “la voluntad de las partes puede ser solamente un presupuesto”, a diferencia de las relaciones contractuales privadas, en las cuales la manifestación de la voluntad de las partes sí es fuente de la obligación.¹³⁸

Abundando un poco más en la explicación de tan distinguido jurista, copiamos el siguiente texto:

“Lo que es negocio en sentido técnico para el derecho privado es solamente un hecho para el derecho tributario; lo que según la lógica jurídica es la causa de los efectos jurídicos en el derecho privado, o sea la causa principal, la fuente de la relación, es solamente una concausa remota, un presupuesto, en el derecho tributario”.¹³⁹

De acuerdo con dicho autor, “la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva”.¹⁴⁰ Adoptando este criterio, el cual nos parece muy acertado, podemos decir que la capacidad de contribuir es un aspecto inherente a la obligación tributaria, es un requisito necesario para su nacimiento, es parte integrante de su naturaleza jurídica. Y en este elemento tan importante de la obligación tributaria, se halla el sustento del presente trabajo.

Una vez realizada la definición propiamente dicha de las contribuciones, procedemos a enumerar los rasgos que permiten identificarlas, a fin de satisfacer también la definición descriptiva:

¹³⁸*Ibid*, pp. 78 y 79.

¹³⁹ *Id.*

¹⁴⁰ *Ibid*, p. 102.

- a) Se decretan exclusivamente para cubrir el gasto público del Estado
- b) Están contenidas en actos formal y materialmente legislativos
- c) Deben cumplir con el principio de Proporcionalidad
- d) Deben cumplir con el principio de Equidad

Estas características de las contribuciones son esenciales, pues la Potestad Impositiva del Estado de que hablamos con anterioridad, no es un poder ilimitado, ya que se encuentra condicionada por estos 4 requisitos, que serán explicados en los apartados del 2.4.4.1 al 2.4.4.4 de la presente tesis.

2.4.4 Fundamento constitucional

Una vez analizadas las contribuciones a través de su evolución histórica, y entendida su naturaleza jurídica desde el punto de vista doctrinario, procedemos al estudio de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues al ser la Ley Fundamental en nuestro país, cualquier ley que se expida debe estar de acuerdo con la misma, y no puede contradecirla.¹⁴¹ La obligación de contribuir tiene su fundamento en el siguiente artículo de la Constitución:

“**Artículo 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.”

¹⁴¹ El artículo 133 de la Constitución señala que son Ley Suprema de toda la Unión, entre otros, “esta Constitución” y “las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella”.

Del presente artículo se desprenden tres principios básicos de la imposición: el de legalidad, proporcionalidad y equidad, los cuales son explicados a continuación.

2.4.4.1 Principio de Legalidad

Este principio tiene su origen en 1215, con la Carta Magna de Inglaterra, por medio de la cual, el poder ilimitado que el rey tenía para señalar ingresos y gastos, se transfería al Parlamento, que en cierta medida representaba los intereses populares. Dicho suceso dio origen al principio de *nullum tributum sine lege*, el cual fue confirmado en el movimiento revolucionario francés.¹⁴² Nuestra Constitución de 1917 retoma este principio tributario, el cual significa que el Estado no puede cobrar una contribución si no existe una ley que la establezca expresamente.¹⁴³

La SCJN ha establecido para cumplir con el principio de legalidad, es necesario que los elementos esenciales del impuesto (sujeto, objeto, base, tasa y época de pago) estén consignados de manera expresa en ley, como se desprende de la siguiente tesis:

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos

¹⁴² URESTI ROBLEDO, Horacio, *op. cit.*, p. 23.

¹⁴³ *Ibid*, p. 112.

públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida”.¹⁴⁴

Es importante señalar que dichos elementos deben estar consignados en actos formal y materialmente legislativo, es decir, leyes expedidas por el Congreso de la Unión, y no en reglamentos expedidos por el Poder Ejecutivo, como se manifiesta en la siguiente tesis:

“REGLAMENTOS EN MATERIA FISCAL. CARACTERÍSTICAS DE LOS MISMOS. En relación con la facultad reglamentaria conferida por el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al Presidente de la República, se debe tomar en cuenta que los artículos 28 y 31, fracción IV, constitucionales, reservan a las leyes entendidas desde los puntos de vista formal y material, la exclusiva determinación de los elementos esenciales de las contribuciones. Por ello, la expedición de una norma reglamentaria, además de que no debe contrariar o alterar la ley que reglamenta, por ser tal ordenamiento su medida y justificación, tampoco debe establecer alguno o algunos de los mencionados elementos esenciales de las contribuciones, dado que éstos, por mandato constitucional, deben estar en un acto formal y materialmente legislativo y no en una norma reglamentaria”.¹⁴⁵

2.4.4.2 Principio de Proporcionalidad

¹⁴⁴ Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Parte : Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 162. Página: 165.

¹⁴⁵ Octava Época. Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Parte : Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 289. Página: 269.

De acuerdo con la redacción del artículo 31 constitucional, este principio, junto con el de equidad, está contemplado dentro del de legalidad. Es decir, son las leyes quienes deben cumplir con estos principios, estableciendo formas proporcionales y equitativas de contribuir.

La Constitución, al igual que las leyes ordinarias, no es muy explícita en un tema tan importante, como lo es la proporcionalidad, por lo que la doctrina y la interpretación judicial se han ocupado de su estudio. Por ser éste el tema central del presente trabajo, le dedicaremos un capítulo por separado para profundizar más en él.

2.4.4.3 Principio de Equidad

La equidad consiste en tratar igual a las personas que se encuentren en la misma situación, y diferente a quienes se encuentren en distinta situación. El principio de igualdad establecido en el artículo 31 constitucional, se refiere a la igualdad *en o dentro* de la ley; esto significa que las leyes deben prever los mismos efectos jurídicos para las personas que se encuentren en las mismas circunstancias, y diferentes para quienes se encuentran en distintas condiciones. Las circunstancias que van a ser tomadas en cuenta por el legislador para determinar la equidad, deben ser relevantes para el derecho; es decir, el legislador no puede escoger cualquier situación de forma caprichosa para dar nacimiento a determinadas consecuencias de derecho, sino que debe existir una razón jurídica que realmente la justifique.

Algunos juristas, como por ejemplo Garza Servando, Flores Zavala y Sergio Francisco de la Garza opinan que este principio coincide plenamente con el de proporcionalidad, por lo que la fracción IV del artículo 31 constitucional contiene una expresión pleonástica.¹⁴⁶ No aceptamos tal postura, pues encontramos diferencias fundamentales en los principios de proporcionalidad y equidad. A continuación explicamos brevemente algunas de ellas:

- El principio de proporcionalidad significa que las contribuciones debe ser medidas en relación con la capacidad contributiva del mismo contribuyente, sin importar cuál es la proporción con que se grava a las demás personas. En cambio, el de equidad exige que la obligación tributaria de un sujeto sea comparada con la obligación tributaria de las demás personas que se encuentren en las mismas circunstancias.

- El estudio de la proporcionalidad nos permite saber qué porcentaje de la capacidad contributiva de un sujeto, representan las contribuciones a su cargo. En cambio, el estudio de la equidad nos permite saber si el trato que dan las leyes fiscales a una persona es igual al trato que le dan a otras personas que se encuentran en igual situación.

- Es posible que una contribución cumpla con el principio de proporcionalidad y no con el de equidad, o viceversa, pues la existencia de cada principio es independiente de la presencia del otro, como se demuestra con los siguientes ejemplos:

a) Un ejemplo de la primera situación, sería un impuesto sobre la renta que establezca una tasa del 2% para las mujeres, y una tasa del 3% para los hombres. Es

¹⁴⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 272 y 273.

evidente la violación al principio de equidad, pues no existe ningún razonamiento jurídico que justifique tal proceder. Sin embargo, la proporcionalidad sí se respeta, pues no se afecta la capacidad contributiva ni de los hombres ni de las mujeres.

b) Y como ejemplo de una contribución que respete la equidad y no la proporcionalidad, citamos también un impuesto sobre la renta, pero que en este caso establezca la misma tasa para hombres y mujeres: una tasa del 95%. Se respeta la equidad, pues es la misma tasa para todos aquellos que son iguales ante la ley, más no respeta la proporcionalidad, pues se priva a los contribuyentes de una gran parte de su riqueza.

En este orden de ideas, consideramos correcto, al igual que lo hace Margañán Manautou, que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos haga alusión expresa a ambos principios, pues la existencia de uno no presupone necesariamente la presencia del otro.¹⁴⁷

Para ratificar lo anterior, citamos la siguiente jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que establece lo siguiente:

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cuantitativamente superior a los medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este

¹⁴⁷ *Id.*

principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferentemente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos...”

En cuanto a la aplicación de tasa progresivas, a que hace alusión la Corte en la jurisprudencia citada, consideramos que sí es conveniente, pues aplicar la misma tasa para todos puede llegar a ser inequitativo en términos relativos, pues no es lo mismo que a una persona con \$100 se le quite el 10%, a que una persona con \$10,000 tenga que desprenderse del mismo 10%. Los \$10 de la primera persona pueden ser vitales para su subsistencia; en cambio los \$1,000 que se le quiten a la segunda, seguramente no afecta sus necesidades básicas de subsistencia. Por consiguiente, el sistema progresivo es una buena forma de respetar el mínimo de subsistencia, al que hace referencia Pietro Verri, al señalar que las contribuciones “no deben pesar fuerte e inmediatamente sobre las clases pobres”.¹⁴⁸

Sin embargo, para que las tasas progresivas cumplan cabalmente con el principio de equidad, es necesario modificar las tarifas escalonadas de la legislación vigente, para lograr una gradación más pareja que otorgue el mismo trato únicamente a quienes se encuentran en idéntica situación, y distinto trato a quienes se encuentren en diferente situación. Es decir, las tasas o tarifas deben incrementarse gradualmente, en la misma medida que lo haga la base del impuesto, y no establecer rangos, a través de límites inferiores y

¹⁴⁸ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A, *Temas de Derecho Tributario*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, p. 66.

superiores muy distantes entre sí, que otorguen el mismo trato a personas en muy distinta situación, y distinto trato a quienes se encuentren en casi idéntica situación, como ocurre en nuestra legislación vigente.¹⁴⁹

2.4.4.4 Gasto público

Una obligación contenida en el artículo 31 de nuestra Constitución es que las contribuciones de los mexicanos se destinen al *gasto público*. Por consiguiente es necesario saber qué debemos entender por dicho concepto, y para lograr una visión integral de él es necesario estudiarlo desde distintos puntos de vista. En primer lugar, acudiremos a la doctrina, citando algunas definiciones realizadas por destacados juristas:

Andrés Serra Rojas dice que “el gasto público está constituido por el conjunto de egresos del Estado, empleados en los servicios públicos, obras públicas, etc. y en la realización de una política económica de desarrollo y justicia social”.¹⁵⁰

Jiménez González señala que “el gasto público estará constituido por cualquier erogación realizada por el Estado u otro ente público y destinada a la consecución de los objetivos y metas propuestos”.¹⁵¹

Gabino Fraga ha sostenido que “por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”.¹⁵² Esta

¹⁴⁹ Por ejemplo, las arifas del artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el 2005.

¹⁵⁰ SERRA ROJAS, Andrés, *op. cit.*, p. 201.

¹⁵¹ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.*, p. 41.

¹⁵² DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 141.

definición ha sido criticada por Flores Zavala y Giuliani Fonrouge, quienes afirman que en muchos casos existe justificación suficiente para que el Estado realice gastos para satisfacer necesidades individuales, como por ejemplo, una pensión, una indemnización a un particular por actos indebidos de funcionarios, etc.¹⁵³

Un elemento común a las definiciones anteriores es que los gastos públicos son erogaciones realizadas por el Estado. En cuanto al concepto de la erogación, cada autor le da un enfoque distinto, pues mientras Serra Rojas habla de la realización de una política económica de desarrollo y justicia social, Jiménez González se refiere a los objetivos y metas propuestos, presuponiendo que éstos llevan implícita la política expresada por Serra Rojas. En cuanto a la última definición, nos adherimos al criterio de Flores Zavala y Giuliani Fonrouge.

En segundo lugar es importante analizar una postura en relación al gasto público, que considera que cualquier erogación que realiza el Estado, es *gasto público*, pues el Estado, que es un ente público, les otorga esa misma calidad a sus actos. Esta definición, en nuestra opinión, es susceptible de ciertas críticas. No consideramos correcto afirmar que el *gasto público* es cualquier erogación realizada por el Estado o por los entes públicos, debido a las siguientes consideraciones:

El Estado encuentra su justificación en la medida en que cumple sus fines, como son garantizar el orden, el bien común, la justicia, la libertad y la seguridad jurídica de sus habitantes¹⁵⁴. Por lo tanto, los recursos del Estado deben destinarse exclusivamente a llevar a cabo dichas tareas. Sin embargo, es posible que en la

¹⁵³ *Id.*

¹⁵⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, pp. 5 y 16.

realidad los funcionarios públicos facultados para disponer de los recursos públicos, los destinen a gastos que no tengan ninguna utilidad pública. Dicho proceder, aunque susceptible de ocurrir en la realidad, no es aceptable, pues los gobernantes, que actúan a nombre del Estado, deben hacerlo siempre en beneficio del pueblo, y no deben utilizarlo como un instrumento de poder que permita allegarse de la riqueza de los particulares. Por consiguiente, las erogaciones que se realicen con recursos estatales, pero que no tengan justificación pública, no deben ser considerados *gasto público*.

Afirmar que el gasto público es toda erogación realizada por el Estado, sin importar su concepto, convertiría a nuestra Constitución y a nuestras leyes en instrumentos de saqueo de bienes a los contribuyentes, pues autoridades ambiciosas encontrarían fundamento en la fracción IV del 31 constitucional para obligar a los mexicanos a contribuir a gastos que en nada beneficien a la colectividad.

Consideramos que el carácter de *público* no se lo da el ente que realiza el gasto, sino el tipo de beneficios que se producen con dicha erogación. Seguramente fue esta la idea que motivó al constituyente de 1917 para establecer como obligación de los mexicanos contribuir a gastos que aporten beneficios a la sociedad en general. Por consiguiente, si un gasto no otorga beneficios sociales, ya sea en forma directa o indirecta, no debe ser considerado *gasto público*, aún cuando se encuentre en el Presupuesto de Egresos.

Ratifica nuestra postura, el siguiente criterio de la Suprema Corte de Justicia:

“**GASTOS PUBLICOS.-** Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.”

T. LXIX, P. 398, Amparo administrativo en revisión 8402/40, Cabezut Alberto M. y coagraviados, 11 de julio de 1941, unanimidad de 5 votos.

En tercer lugar estudiamos otra postura: la que considera que el gasto público está constituido por las erogaciones que realiza el Estado en la prestación de servicios y obras públicas. Esta postura, es mucho más limitada que la anterior, pues reduce el gasto público a la prestación de servicios y realización de obras públicas. Consideramos que esta postura es más apropiada que la anterior, pues denota un mayor beneficio social.

Sin embargo, desde el punto de vista legal existe una delimitación distinta del *gasto público*. La Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, vigente a partir del 1º de Enero de 1977, si bien no define el concepto que nos ocupa, sí precisa qué tipo de erogaciones lo comprenden:

“**Artículo 2º.-** El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o de deuda pública, y por concepto de responsabilidad patrimonial, que realizan:

- I. El Poder Legislativo,
- II. El Poder Judicial,
- III. La Presidencia de la República,
- IV. Las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República,
- V. El Departamento del Distrito Federal,
- VI. Los organismos descentralizados,
- VII. Las empresas de participación estatal mayoritaria,

VIII. Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII”.

La lista anterior es limitativa, por lo que existe la prohibición de destinar recursos estatales a fines distintos a los que establece la ley, quedando así descartada definitivamente la idea de que todo gasto que realiza el Estado es *gasto público*.

Por otra parte, hacemos notar que si bien los servicios y obras públicos no se mencionan expresamente en esa ley, sí se contemplan de una forma más técnica y seccionada. Además, en el mismo artículo, podemos ver otros conceptos diferentes de los servicios y obras públicos, que también constituyen el *gasto público*, como por ejemplo, el de responsabilidad patrimonial y los pagos de deuda pública.

No obstante la delimitación legal del gasto público es más adecuada que las dos posturas anteriores, nos atrevemos a hacer la siguiente crítica: la lista de gastos del artículo 2 de la citada ley es muy general, y si bien es cierto que dentro de ella encuadran gastos que generen beneficios a la sociedad, también es verdad que dentro de ella pueden encuadrar erogaciones que no aportan ningún beneficio social, pues dicho artículo no establece como requisito la existencia del beneficio social para que un gasto sea considerado *público*.

Debido a lo anterior, consideramos que es conveniente realizar una adición al artículo 2 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, que establezca como requisito que las erogaciones ahí enumeradas reporten un beneficio social para ser consideradas *gasto público*. Como excepción a dicha regla general, podríamos establecer

que cuando una erogación no reporte ningún beneficio social, se considere gasto público sólo si es estrictamente indispensable para el buen funcionamiento del aparato gubernamental, ya que las erogaciones que no cumplan con dicho requisito, no son justificación suficiente para privar a los mexicanos de su riqueza, vía contribuciones. Al respecto, Vanoni establece 2 requisitos para el gasto del Estado: que sea necesario para la existencia misma del Estado y que tenga por finalidad única la utilidad de los ciudadanos.¹⁵⁵ Faya Viesca, por su parte, considera que así como existen gastos útiles, también los hay inútiles desde una perspectiva económica;¹⁵⁶ es necesario eliminar estos últimos para cumplir con el artículo 31 constitucional.

En cuanto al Poder Judicial, si bien no ha dado una definición o enlistado de lo que debemos entender por gasto público, sí ha hecho referencia a él en ciertas jurisprudencias y tesis aisladas, las cuales copiamos a continuación:

“CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

Al establecer el precepto constitucional mencionado que los tributos deben destinarse al pago de los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida el contribuyente, no exige que el producto de la recaudación relativa deba ingresar a una caja común en la que se mezcle con el de los demás impuestos y se pierda su origen, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. Por tanto, si el producto de la recaudación es destinado al pago de un gasto

¹⁵⁵ URESTI ROBLEDO, Horacio, *op. cit.*, p. 31.

¹⁵⁶ FAYA VIESCA, Jacinto, *Finanzas públicas*, Porrúa, México, 1998, p. 42.

público especial que **beneficia en forma directa a la colectividad**, no sólo no infringe, sino que acata fielmente lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.”¹⁵⁷

“HOSPEDAJE. EL IMPUESTO RELATIVO EN EL ESTADO DE NUEVO LEÓN CUMPLE CON EL REQUISITO DE QUE SE DESTINE AL GASTO PÚBLICO. Al señalar en el artículo 16 de la Ley de Egresos del Estado de Nuevo León, publicada en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado el 27 de diciembre de 1996, que la recaudación del impuesto sobre servicios de hospedaje establecido en los artículos 171 a 179 de la Ley de Hacienda de dicha entidad federativa, se destinará a la promoción del desarrollo turístico de la entidad, no contradice a la Constitución, pues el gasto público doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y **será siempre gasto público el importe de lo recaudado a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos que se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.** Sostener otro criterio, o apartarse en otros términos de este concepto, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios". El anterior concepto material de gasto público es comprendido en su cabal integridad si se le aprecia también a través de su concepto formal. La fracción VII del artículo 73 de la Constitución General de la República prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones para cubrir el presupuesto; la fracción IX del artículo 63 de la Constitución Política del Estado de Nuevo León establece que corresponde al Congreso de esa entidad fijar anualmente, a propuesta del gobernador, los gastos de la administración pública del Estado y decretar las contribuciones para cubrirlos, determinando la duración de éstas y el modo de recaudarlas. Por tanto, si en el artículo 16 de la Ley de Egresos del Estado de Nuevo León se establece que su recaudación se destinará a la promoción del desarrollo turístico de la entidad, no le

¹⁵⁷ Novena Epoca Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Noviembre de 1999 Tesis: P./J. 106/99 Página: 26 Materia: Constitucional, Administrativa Jurisprudencia.

quita, ni puede cambiar la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, habida cuenta de que no existe ningún precepto legal que impida al Estado de Nuevo León en su función pública, apoyada en un interés colectivo el que el impuesto forme parte de su política social para fomentar y promocionar el desarrollo turístico, de donde se colige que tal actividad está contemplada como gasto público, lo cual es suficiente para considerar que se satisface la legalidad tributaria a que alude el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, toda vez que **el gasto público comprende todas aquellas erogaciones destinadas tanto a la prestación de los servicios públicos, como al desarrollo de la función pública del Estado, la que se traduce en aspectos de diversa índole a la sola organización de los servicios públicos y que atañen al ejercicio de la propia soberanía del Estado, como son el fomento o promoción de actividades económicas y sociales**, de lo que se concluye que el impuesto sobre el servicio de hospedaje cumple con el requisito de que se destine a los gastos públicos”.¹⁵⁸

(Las negritas son nuestras)

Estas jurisprudencias y tesis aisladas, aunque no dan una definición concreta del gasto público, sí dan sustento a nuestra postura, en el sentido de que el gasto público necesariamente está relacionado con el beneficio social, lo cual no siempre se respeta en la realidad.

Como conclusión del presente apartado, expresamos las siguientes:

a) Por mandato constitucional, es obligación de los gobernantes destinar las contribuciones exclusivamente al *gasto público*.

¹⁵⁸ Novena Epoca Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Octubre de 2000 Tesis: 1a. XXI/2000 Página: 248 Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada.

b) Interpretando dicha norma a *contrario sensu*, podemos decir no es obligación de los mexicanos contribuir a la satisfacción de gastos que no tengan el carácter de *públicos*.

2.4.5 Clasificación legal

Es muy importante el contenido de las leyes secundarias debido al enfoque práctico del presente trabajo. El Código Fiscal de la Federación realiza la siguiente clasificación y definición de las contribuciones:

“Artículo 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos...

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

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

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

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

Asimismo el Código Fiscal establece la figura llamada *accesorios de las contribuciones*, de la cual señala lo siguiente:

“Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de 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 1o.”

A continuación ahondaremos más en cada tipo de contribución, para tener una idea más clara de ellas:

a) IMPUESTO: es la figura que se considera de mayor importancia, debido a los ingresos que representan para la Hacienda Pública. La palabra impuesto proviene del latín *impositus*, que significa tributo o carga, y podemos definirla como “la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria”.¹⁵⁹

Sergio Francisco de la Garza afirma que “el impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referido al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”.¹⁶⁰

¹⁵⁹ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM, *op. cit.*, p. 1638.

¹⁶⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 365.

Nitti señala que “el impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible”.¹⁶¹

Gastón Jeze define el impuesto como la “prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas”.¹⁶²

Giannini expresa que el impuesto es “la prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada”.¹⁶³

Doricela Mabarak señala que el impuesto es “la prestación generalmente en dinero que el Estado fija con carácter general y obligatorio a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincida con la que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal”.¹⁶⁴

Augusto Fantozzi lo define como “una prestación coactiva debida por el sujeto pasivo con base en un presupuesto de hecho que excluya cualquier relación específica con

¹⁶¹ FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 35.

¹⁶² FAYA VIESCA, Jacinto, *op. cit.*, p. 125.

¹⁶³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 360.

¹⁶⁴ MABARAK CERECEDO, Doricela, *op. cit.*, p. 60.

cada actividad del ente público referida al sujeto y de la cual éste pueda obtener un beneficio”.¹⁶⁵

Viti de Marco opina 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 generales”.¹⁶⁶

Leroy Beaulieu expresa 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”.¹⁶⁷

Uresti Robledo ha dicho que los impuestos “son exacciones coactivas por cuyo pago no se recibe un servicio o beneficio directo”.¹⁶⁸

Luigi Cossa señala que “el impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales”.¹⁶⁹

Héctor Villegas define al impuesto como “el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”.¹⁷⁰

¹⁶⁵ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.*, p. 95.

¹⁶⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 35.

¹⁶⁷ *Id.*

¹⁶⁸ URESTI ROBLEDO, Horacio, *op. cit.*, p. 128.

¹⁶⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 35.

¹⁷⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 360.

Eheberg afirma que “los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”.¹⁷¹

Seligman sostiene que el “impuesto es una contribución forzada de una persona para el Gobierno para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia a los beneficios especiales prestados”.¹⁷²

Por su parte, el Código Fiscal Federal los define como “las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren 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”.¹⁷³ Consideramos desafortunada esta definición, pues en lugar de atribuirle características específicas al impuesto, se limita a definirlo por exclusión de las demás contribuciones.

Debido a que en la Constitución no limita al Poder Legislativo en relación al número de impuestos que puedan estar vigentes en un período determinado, actualmente existe un gran número de ellos.

La Ley de Ingresos de la Federación¹⁷⁴ contempla los siguientes:

¹⁷¹ FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 35.

¹⁷² *Id.*

¹⁷³ La definición de impuestos del Código Fiscal del Estado de Puebla es muy similar a la del CFF: “Artículo 4... Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho, prevista por la misma y que sean distintas a los derechos.”

¹⁷⁴ Artículo 1 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio 2005.

Impuestos Federales

- a) Impuesto sobre la Renta
- b) Impuesto al Activo
- c) Impuesto al Valor Agregado
- d) Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
- e) Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos
- f) Impuesto sobre Automóviles Nuevos
- g) Impuesto sobre Servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación
- h) Impuesto a los Rendimientos Petroleros
- i) Impuestos al Comercio Exterior

La Ley de Ingresos del Estado de Puebla¹⁷⁵ establece los siguientes:

Impuestos Estatales

- a) Impuesto sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal
- b) Impuesto Estatal sobre Tenencia o Uso de Vehículos
- c) Impuesto estatal sobre Adquisición de Vehículos Automotores Usados
- d) Impuesto sobre Servicios de Hospedaje
- e) Impuesto Estatal sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Concursos

¹⁷⁵ Título Segundo de la Ley de Ingresos del Estado de Puebla, para el ejercicio fiscal 2005.

Y por último, la Ley de Ingresos del Municipio de Puebla¹⁷⁶ establece los siguientes:

Impuestos Municipales

- a) Impuesto Predial
- b) Impuesto sobre Adquisiciones de Bienes Inmuebles
- c) Impuesto sobre Diversiones y Espectáculos Públicos
- d) Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos, Concursos, Juegos con apuesta y Apuestas permitidas de toda clase

b) APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL: pueden definirse como “los ingresos que percibe el Estado o determinados organismos descentralizados, los cuales se integran con los pagos que realizan las personas que tienen la obligación constitucional de prestar servicios de seguridad social a sus trabajadores, pero son sustituidos por el Estado en la prestación de éstos”.¹⁷⁷

De acuerdo con el CFF “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.”¹⁷⁸ La finalidad de este tipo de contribuciones la encontramos en la fracción XII del artículo 123 constitucional, apartado A, que a la letra dice:

¹⁷⁶ Artículo 1, fracción I, de la Ley de Ingresos del Municipio de Puebla para el Ejercicio Fiscal del año 2004

¹⁷⁷ MABARAK CERECEDO, Doricela, *op. cit.*, p. 63.

¹⁷⁸ Las leyes locales no contemplan este tipo de contribución.

“XII. Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias a proporcionar a los trabajadores las habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos a favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones.”

Las aportaciones de seguridad social son un gravamen sobre el trabajo personal subordinado, y su vigencia en nuestro país constituye una pésima política en la realidad actual de México, en la que el desempleo es uno de los más graves problemas sociales y económicos. A continuación explicamos brevemente nuestra idea:

Todos las contribuciones tienen dos tipos de consecuencias:

1) Consecuencias fiscales. Todas las contribuciones reportan un ingreso económico al Estado.

2) Consecuencias extrafiscales. No puede establecerse un tributo sin que tenga repercusiones en la actividad de los gobernados.

Consideramos que las aportaciones de seguridad social vigentes en nuestro país contribuyen a agravar el problema del desempleo, pues sus altas cuotas constituyen un desaliento para los patrones, que conlleva las siguientes consecuencias extrafiscales:

a) Los patrones contratan menos trabajadores de los que contratarían en caso de que las cuotas no fueran tan elevadas.

b) Los salarios que pagan los patrones a sus trabajadores son más reducidos de los que pagarían en caso de que las cuotas fueran menores.

c) Las prestaciones que los patrones otorgan a sus trabajadores son menores de las que otorgarían en caso de que las cuotas fueran menos gravosas.

Los casos de los incisos a) y b) representan un daño directo a la nación, pues además de obstaculizar el empleo, provocan que los salarios sean insignificantes, que ni siquiera alcanzan para mantener una vida digna. Por su parte, los incisos b) y c) perjudican directamente a las empresas, pues un trabajador cuyas necesidades personales y familiares de subsistencia no se encuentran satisfechas, no puede tener un óptimo rendimiento en su trabajo.

Por otra parte, las aportaciones de seguridad social constituyen, junto con el Impuesto estatal sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal, una doble imposición, que en el caso particular afectan el principio de proporcionalidad de las contribuciones, por lo que concluimos que son inconstitucionales.

c) CONTRIBUCIONES DE MEJORAS: “son las que corren a cargo de las personas tanto físicas como morales, que obtienen un beneficio directo de las obras públicas que realiza el Estado”.¹⁷⁹

¹⁷⁹ MABARAK CERECEDO, Doricela, *op. cit.*, p. 63.

Según nuestro código tributario federal “son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”,

d) DERECHOS: son figuras tributarias que han sido definidas por Margaín Manautou como “la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares”.¹⁸⁰

Para Mario Pugliese el *derecho* corresponde “a servicios del Estado de carácter jurídico administrativo que éste presta en su calidad de órgano soberano”.¹⁸¹

Giannini¹⁸² sostiene que “es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal, y en la medida que en ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado”.¹⁸³

Giuliani Fonrouge señala que es “la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado”.¹⁸⁴

Doricela Mabarak afirma que los derechos son “las contraprestaciones que el Estado recibe y exige por la realización de servicios administrativos prestados a favor de una persona”.¹⁸⁵

¹⁸⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 331.

¹⁸¹ *Id.*

¹⁸² La definición citada es la que Giannini le atribuye a la *tasa*, que es el nombre que recibe en Italia la figura que en México conocemos como *derecho*.

¹⁸³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 331.

¹⁸⁴ *Id.*

¹⁸⁵ MABARAK CERECEDO, Doricela, *op. cit.*, p. 62.

Ataliba lo define como “el instrumento de compensación al Estado por los gastos causados por la provocación o conveniencia de personas determinadas, en relación a las cuales el Estado desenvuelve cierta actividad” y como “el tributo vinculado cuya hipótesis de incidencia consiste en una actividad estatal directa e inmediatamente referida al obligado”.¹⁸⁶

Sintetizando lo anterior, podemos decir que el derecho es el tributo que consiste en una prestación pecuniaria a favor del Estado, para compensarlo por los gastos en que incurre al realizar una actividad que incide directamente sobre el obligado.

El Código Fiscal de la Federación, establece que los derechos “son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la ley federal de derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”¹⁸⁷ A nivel federal, la Ley Federal de Derechos establece una lista con los montos autorizados para cada derecho.

La Ley de Ingresos de la Federación¹⁸⁸ establece los siguientes:

¹⁸⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 331.

¹⁸⁷ El Código Fiscal del Estado de Puebla, en su artículo 4, establece la siguiente definición: “Son derechos las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público del Estado, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se permita el uso o aprovechamiento o se presten los servicios por organismos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado, y que se encuentren incluidos en la ley de ingresos del Estado.

¹⁸⁸ Artículo 1 Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2005.

Derechos Federales

a) Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público

Secretaría de Gobernación

Secretaría de Relaciones Exteriores

Secretaría de la Defensa Nacional

Secretaría de Marina

Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Secretaría de la Función Pública

Secretaría de Energía

Secretaría de Economía

Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación

Secretaría de Comunicaciones y Transportes

Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales

Secretaría de Educación Pública

Secretaría de Salud

Secretaría del Trabajo y Previsión Social

Secretaría de la Reforma Agraria

Secretaría de Turismo

Secretaría de Seguridad Pública

b) Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público:

Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Secretaría de la Función Pública

Secretaría de Economía

Secretaría de Comunicaciones y Transportes

Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales

c) Derechos a los hidrocarburos

Derecho sobre extracción de petróleo

Derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo

Derecho adicional sobre la extracción de petróleo

La Ley de Ingresos del Estado de Puebla¹⁸⁹ contempla los siguientes:

Derechos Estatales

a) Derechos por los servicios prestados por la Secretaría de Gobernación

En materia de legalización de firmas y documentos, así como de registro de títulos

En materia de seguridad pública y protección civil

En materia laboral

En materia del Registro Público de la Propiedad y del Comercio

En materia del Registro del Estado Civil de las Personas

En materia de Archivo General de Notarías

En materia de servicios prestados por el Heroico Cuerpo de Bomberos de Puebla

Derechos por los servicios prestados por la Dirección de Notarías

b) Derechos por los servicios prestados por las Unidades Administrativas de la Secretaría de Gobernación

¹⁸⁹ Ley de Ingresos del Estado de Puebla, para el Ejercicio Fiscal 2005. Título III. De los Derechos.

- c) Derechos por los servicios prestados por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes
- d) Derechos por los servicios prestados por la Secretaría de Finanzas y Administración
- e) Derechos por los servicios prestados por la Secretaría de Desarrollo, Evaluación y Control de la Administración Pública
- f) Derechos por los servicios prestados por la Secretaría de Desarrollo Urbano, Ecología y Obras Públicas
- g) Derechos por los servicios prestados por la Secretaría de Educación Pública
- h) Derechos por los servicios prestados por la Secretaría de Desarrollo Rural
- i) Derechos por los servicios prestados por la Procuraduría General de Justicia
- j) Derechos por los servicios prestados por la Secretaría de Desarrollo Económico
- k) Derechos por los servicios prestados por la Secretaría de Cultura
- l) Derechos por los servicios prestados por la Secretaría de Turismo
- m) Derechos por los servicios prestados por la Secretaría de Desarrollo Social
- n) Derechos por los servicios prestados por la Procuraduría del Ciudadano
- ñ) Derechos por los servicios prestados por los Organismos Descentralizados
 - Servicios prestados por el Instituto para la Modernización del Servicio Público de Transporte de Puebla.
 - Servicios prestados por el Instituto de Música Sinfónica del Estado de Puebla
- o) Derechos por los servicios prestados por el Poder Judicial del Estado

La Ley de Ingresos del Municipio de Puebla¹⁹⁰ contempla los siguientes:

¹⁹⁰ Artículo 1 de la Ley de Ingresos del Municipio de Puebla para el Ejercicio Fiscal del año 2004.

Derechos Municipales

- a) Por expedición de licencias, permisos o autorizaciones para el funcionamiento de establecimientos o locales cuyos giros sean la enajenación de bebidas alcohólicas o la prestación de servicios que incluyan el expendio de dichas bebidas.
- b) Por la ejecución de obras públicas.
- c) Por obras materiales.
- d) Por servicios de alumbrado público.
- e) Por expedición de certificados y constancias.
- f) Por servicios de rastro y lugares autorizados.
- g) Por servicios de panteones.
- h) Por servicios prestados por el Sistema Operador de los Servicios de Agua Potable y Alcantarillado del Municipio de Puebla.
- i) Por servicios de recolección, transporte y disposición final de desechos y/o residuos sólidos prestados por el Organismo Operador del Servicio de Limpia del Municipio de Puebla.
- j) Por servicios especiales prestados por el Organismo Operador del Servicio de Limpia del Municipio de Puebla.
- k) Por servicios prestados por el Centro Municipal de Referencia Epidemiológica del Municipio de Puebla.
- l) Por servicios prestados por la Tesorería Municipal.
- m) Por la prestación de servicios de supervisión técnica sobre la explotación de bancos de material.
- n) Por anuncios comerciales y publicidad.

ñ) Por ocupación de espacios en:

- 1.- Mercados municipales y/o mercados y tianguis sobre ruedas en vía pública.
- 2.- Central de Abasto.
- 3.- Portales y otras áreas municipales.
- 4.- Áreas municipales con carácter temporal.
- 5.- Vía pública para obras de construcción.
- 6.- Subsuelo con construcción permanente.

e) **ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES:** de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación,¹⁹¹ y por el del Estado de Puebla,¹⁹² los recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnizaciones son accesorios de las contribuciones, y participan de la naturaleza de éstas.

f) **OTROS:** además de las contribuciones establecidas en el Código Fiscal, existen otras figuras que tienen el carácter de contribuciones, como por ejemplo, los **capitales constitutivos**, que han sido declarados como contribuciones por la SCJN, por lo que tienen que cumplir con los principios del artículo 31 fracción IV de la Constitución, como se señala a continuación:

“SEGURO SOCIAL, LEY DEL. LOS CAPITALES CONSTITUTIVOS TIENEN EL CARACTER DE CONTRIBUCIONES AUNQUE DIVERSAS A LOS IMPUESTOS, DERECHOS Y CONTRIBUCIONES DE MEJORAS Y DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE EQUIDAD DE ACUERDO CON SU NATURALEZA ESPECIFICA.

¹⁹¹ A nivel federal están regulados por el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁹² El artículo 4 del Código Fiscal del Estado de Puebla señala que “Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones a que se refiere el tercer párrafo del artículo 33, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.”

El Constituyente de 1917 estableció en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, 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 Carta Magna, debe definir cuáles son las contribuciones que en cada época existirán de acuerdo con las circunstancias sociales y económicas, con la evolución de la administración pública, con las responsabilidades que el Estado vaya asumiendo en la prestación y mantenimiento de servicios públicos que aseguren el desarrollo integral de los individuos que componen la sociedad. En efecto, el legislador ordinario les ha otorgado el carácter fiscal expresamente en el artículo 267 de la Ley del Seguro Social, y en el presupuesto de egresos, expedido por la Cámara de Diputados en ejercicio de la facultad que le otorga el artículo 74, fracción IV, constitucional, que contempla como parte del gasto público al cual deben destinarse los ingresos que se recaudan en materia de seguridad social por el Instituto Mexicano del Seguro Social. Además, los capitales constitutivos participan actualmente de todas las características propias de una relación jurídica tributaria, a saber: 1) el sujeto activo de la relación es un ente público, el Instituto Mexicano del Seguro Social, que si bien tiene personalidad jurídica y patrimonio propios y diversos al del Estado, fue creado por éste y forma parte de la Administración Pública Federal Paraestatal para realizar una función que al Estado le compete: la del servicio público de seguridad social; 2) es una obligación impuesta unilateralmente por el Estado en virtud de su soberanía para todo aquél que se coloque en la hipótesis normativa, pues ni el patrón ni el trabajador tienen la opción de no acogerse al sistema de seguridad social; 3) es una obligación que tiene su origen en un acto formal y materialmente legislativo: La Ley del Seguro Social; 4) el Instituto encargado de la prestación de este servicio público está dotado por la ley de facultades de investigación del debido cumplimiento a estas obligaciones, así como para, en su caso, determinarlos, fijarlos en cantidad líquida y cobrarlos mediante el procedimiento administrativo de

ejecución (artículos 240, fracción XVIII, y 271 de la Ley del Seguro Social); 5) los ingresos que por virtud de tales aportaciones se recaudan, son para sufragar el gasto público, en tanto se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva y quedan comprendidos dentro de la definición que de tal concepto da la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, y si bien pasan a formar parte del patrimonio del organismo descentralizado, no se funden con el resto de los ingresos presupuestarios por destinarse a un gasto especial determinado en la ley que los instituye y regula, lo que se deriva de su naturaleza que responde a una obligación de carácter laboral pero que para prestarse con mayor eficacia y solidaridad ha pasado al Estado a través del Instituto Mexicano del Seguro Social. Lo anterior no quita a los capitales constitutivos su destino al gasto público, pues nuestra 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 al requisito de equidad que en tal precepto se establece.”¹⁹³

Como se desprende de la interpretación judicial, los capitales constitutivos se asimilan a las contribuciones, por reunir las características de éstas, por lo que deben cumplir con el principio de proporcionalidad.

2.4.6 Carga contributiva individual

Como hemos visto en el apartado anterior, las contribuciones vigentes en nuestro país son muy numerosas. Esta situación obedece al principio de generalidad, que aunque no se contempla en forma expresa en nuestra Constitución, sí se aprecia de manera implícita en la fracción IV del artículo 31, al establecerse la obligación de los mexicanos

¹⁹³ Octava Época. Instancia: Pleno. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Parte : 77, Mayo de 1994. Tesis: P. XXI/94. Página: 43

de contribuir al gasto público. Importantes juristas explican el citado principio de la siguiente forma:

Fritz Neumark señala que “todas las personas (naturales y jurídicas) con capacidad de pagar deben someterse al impuesto, sin poderse excluir ninguna sino por motivos basados en los fines del Estado, lo que aconseja como exigencia impositiva eliminar cualquier exclusión del campo del impuesto por razones extrañas a la capacidad contributiva”.¹⁹⁴

Rodríguez Bereijo ha sostenido que “el principio de generalidad constituye un mandato dirigido al Legislador para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote en lo posible todas las manifestaciones de capacidad económica”.¹⁹⁵

Consideramos de gran importancia lo expresado por Flores Zavala respecto de este principio:

“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 la obligación 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 tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto”.¹⁹⁶

¹⁹⁴ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A, *op. cit.*, p. 68.

¹⁹⁵ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal*, Madrid, 2000, p. 109.

¹⁹⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 138.

Por consiguiente, coincidimos con Herrera Molina al señalar que “deben gravarse ‘todas las manifestaciones de capacidad económica’”,¹⁹⁷ lo cual se hace, como afirma Moschetti, mediante contribuciones que tengan distintas características y que se complementen entre sí.¹⁹⁸

Estamos de acuerdo con las interpretaciones que realizan tan distinguidos juristas en relación con el principio de generalidad, pues consideramos correcto que para sufragar los gastos públicos del Estado, se exija la contribución de todos aquellos que puedan otorgarla y en la medida que puedan hacerlo, respetando siempre su capacidad contributiva.

En este orden de ideas, para materializar el principio de generalidad en un sistema fiscal, entendiendo por éste es “el régimen jurídico integrado por el conjunto de normas de rango constitucional, ordinario y reglamentario que establecen y desarrollan en forma general (ley de ingresos) y en forma específica (cada impuesto, derecho, etc.), las contribuciones en un Estado”,¹⁹⁹ “es necesario que se graven todos los hechos indicativos de riqueza, y sólo éstos”,²⁰⁰ pues como explica Moschetti “la situación económica de un sujeto no se manifiesta en un hecho único, sino en varios hechos que son otros tantos índices de aquélla”,²⁰¹ agregando lo siguiente:

¹⁹⁷ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *op. cit.*, p. 109.

¹⁹⁸ MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 257.

¹⁹⁹ CARRASCO IRIARTE, HUGO. *Derecho Fiscal II: Impuestos federales y locales*. Iure Editores. México 2003. Pág. 1.

²⁰⁰ MOSCHETTI, Francesco, *op. cit.*, p. 259.

²⁰¹ *Id.*

“Los más recientes estudios presentan una concordancia sustancial en considerar como índices de capacidad contributiva los siguientes factores: la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales (sucesiones, donaciones, premios de lotería, etc.), los incrementos del valor del patrimonio. Cada uno de estos hechos ilumina una parte de la situación económica del sujeto y todos en su conjunto componen su situación económica global”.²⁰²

No obstante lo anterior, Moschetti opina que “el sistema tributario debería comprender sólo los siguientes impuestos: sobre la renta global, sobre el patrimonio global, sobre el gasto global y sobre las personas jurídicas (o entes asimilados)”.²⁰³

Esta situación claramente se observa en el sistema legal mexicano, en el que coexisten distintas clases de contribuciones (impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos) las cuales a su vez se clasifican en diversas especies, en cada nivel de gobierno (federal, estatal y municipal). Esta estructura fiscal que se emplea para cumplir el principio de generalidad en ocasiones que vulnera el principio de proporcionalidad. Coincidimos con Herrera Molina al señalar que debe existir una cuidadosa coordinación entre las contribuciones, para que toda la riqueza se grave de modo homogéneo, evitando superimposiciones y lagunas que quebranten la capacidad económica”.²⁰⁴

Por consiguiente, en un análisis práctico del principio de proporcionalidad en nuestro sistema tributario es necesario tomar en cuenta la **carga contributiva individual**, que es definida por Herrera Molina como “el conjunto de gravámenes que soporta el

²⁰² *Ibid*, pp. 260 y 261.

²⁰³ *Ibid*, p. 264.

²⁰⁴ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *op. cit.*, p. 109.

contribuyente en un período determinado”.²⁰⁵ Es decir, para que realmente se respete la capacidad contributiva, no es suficiente estudiarla en cada contribución en forma aislada, sino que es necesario hacerlo en relación a todas las contribuciones causadas por un mismo sujeto, en un ejercicio fiscal determinado. Al respecto aclaramos que sí es posible realizar un estudio de la carga tributaria total de una persona, incluyendo en ella los distintos tipos de contribuciones que haya causado, pues como afirma Herrera Molina, “aunque existen muchas ‘manifestaciones’ de capacidad económica, sólo existe una ‘fuente’ impositiva: la riqueza que se obtiene y que se ha acumulado”.²⁰⁶ Esta postura que ha sido respaldada por la doctrina española, alemana, etc.,²⁰⁷ indebidamente no ha sido adoptada por el derecho positivo mexicano, lo cual es un obstáculo para el crecimiento de las empresas.

Debido a que “la capacidad económica constituye el elemento de cohesión para que los impuestos²⁰⁸ constituyan un sistema y no un conglomerado o un caos”,²⁰⁹ en el siguiente capítulo profundizaremos más acerca de dicho concepto.

²⁰⁵ *Ibid*, p. 108.

²⁰⁶ *Ibid*, p. 109.

²⁰⁷ *Ibid*, pp. 109 y 110.

²⁰⁸ Entiéndase el término “impuestos” en sentido amplio, como el conjunto de obligaciones tributarias impuestas por el Estado.

²⁰⁹ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *op. cit.*, pp. 110 y 111.

