



3.1 Capítulo II – El Estado Soberano en el Ejercicio de sus Facultades Tributarias

3.2 El Estado como ente soberano

La integración del Estado se origina a partir de un conjunto de eventos históricos que lo han dotado con ciertas prerrogativas, en virtud de las cuales la organización estatal goza de una plena autodeterminación sobre la configuración política, social, económica, cultural, jurídica, etcétera. Dicho motivo confirma la responsabilidad que tienen las entidades públicas para fomentar e impulsar las políticas financieras conforme a los propósitos de desarrollo que hayan sido adoptados a corto, mediano y largo plazo, como justo respeto a esa soberanía estatal.

El concepto de Estado es descrito por Herman Heller en la obra titulada *Teoría del Estado*, como:

“... la organización, la estructura de efectividad organizada en forma planeada para la unidad de la decisión y la acción. La diferencia específica, con respecto a todas las demás organizaciones, es su calidad de dominación territorial soberana... El estado es soberano únicamente porque puede dotar a su ordenación de una validez peculiar frente a todas las demás ordenaciones sociales, es decir, porque puede actuar sobre los hombres que con sus actos le dan realidad de muy distinta manera a como lo hacen las otras organizaciones”¹.

De lo anterior se puede inferir que la estructura estatal toma la forma de una organización; sin embargo se aparta de las demás organizaciones sociales por ser un ente soberano, y dicha característica es imprescindible para su existencia, el mismo autor menciona que es *“el poder de ordenación territorial supremo y exclusivo. El Estado, como organización territorial soberana, es creador supremo de las normas y tiene el monopolio de poder de*

¹ Heller, Herman, *Teoría del Estado*, pp. 301-302.



Tributarias_____

coacción física legítima”². Otros autores más identifican dicha atribución como la facultad de imperium o poder de imperium, por lo que el ejercicio de dicha prerrogativa, en conjunto con las demás atribuciones con las que cuenta el Estado, busca satisfacer el bien común.

La soberanía se ve reflejada en las actividades políticas, sociales, económicas, culturales, que lleva a cabo el Estado, es la manera de auto-determinación de las políticas estatales. Las actividades que son promovidas han sido definidas por el maestro Gabino Fraga como:

*“...el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le otorga. El otorgamiento de dichas atribuciones obedece a la necesidad de crear jurídicamente los medios adecuados para alcanzar los fines estatales”*³.

Los fines estatales a los que se hace referencia deben propiciar un ambiente de bienestar en el que la sociedad sea beneficiada; por lo general, la prestación de servicios públicos ha sido el mecanismo por medio del cual se afrontan las necesidades sociales. Por otra parte es difícil alcanzar esa situación mientras no se cuente con los recursos económicos suficientes que cubran los gastos. En este sentido corresponde a las finanzas públicas observar la mencionada situación.

3.3 Actividad financiera del estado

El término “*finanzas*” deriva del latín *finer*, que a su vez significa pagar o terminar. Luis Humberto Delgadillo lo identifica como “... *todo lo relativo a pagar, y relaciona no sólo el acto de terminar con un adeudo, de pagar, sino también la forma de manejar aquello con que se paga y la manera en que se obtuvo, a fin de estar en posibilidad de lograr el*

² ídem, pp. 312-313.

³ Fraga, Gabino, Derecho Administrativo p. 13.



Tributarias _____
finiquito”⁴, es decir, “*todas aquellas circunstancias que rodean ese pago*”⁵. Al referir dicho término dentro de la materia tributaria se remite a “*todos los recursos económicos con que el Estado o su pueblo cuenta para satisfacer sus necesidades*”⁶.

De esta manera es como surge la actividad financiera y como una de las principales atribuciones del Estado. Por su parte, Joaquín B. Ortega la define 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*”⁷. Dentro de esta prerrogativa se han identificado tres etapas fundamentales referentes a la obtención, manejo y aplicación de los recursos económicos que se obtienen.

3.4 Las 3 etapas de la actividad financiera del estado

Las tres etapas trazan el orden cronológico que se debe seguir para procurar un manejo responsable de los medios económicos que se pretendan obtener en cada ejercicio fiscal.

- a) **Obtención de Recursos:** Se identifica como la primera etapa y es aquella en la cual se recaban dichos ingresos, independientemente que se trate de la explotación y manejo de las empresas paraestatales, o la imposición de diversos tributos. También se ha aceptado tradicionalmente que esta primera fase se encuentra regulada por el Derecho Fiscal.
- b) **Administración y Manejo:** Una vez que se ha llevado a cabo la recaudación de ingresos estatales, éstos deben ser administrativos. Esta gestión es llevada a cabo por los diversos entes públicos que integran la administración pública, así como los

⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, p. 18.

⁵ Saldaña Magallanes, Alejandro A, *Curso Elemental sobre Derecho Tributario*, p. 13.

⁶ Saldaña Magallanes, Alejandro A, *Curso Elemental sobre Derecho Tributario*, p. 13.

⁷ Ortega, Joaquín B., *Apuntes de Derecho Fiscal*, p.14. Montevideo, 1970.



Tributarias_____

planes de gobierno y políticas de desarrollo vigente. El conjunto de disposiciones que se encargan de la regulación sobre el manejo y colocación de los recursos se han identificado como parte del Derecho Patrimonial.

- c) **Manejo de los Recursos o Aplicación:** Se expresan a través de las erogaciones económicas que realiza el Estado, también conocidas como gasto público. En este momento se busca ejecutar los medios económicos sobre los fines u objetivos que se ha planteado el mismo Estado; se rige principalmente por las disposiciones normativas denominadas Derecho Presupuestario.

En virtud de lo anterior, se puede resumir que el Estado, conforme a sus atribuciones, lleva a cabo una actividad financiera enfocada principalmente a satisfacer las necesidades públicas con el objeto de alcanzar un bienestar social; por otra parte se requiere que se obtengan los suficientes recursos económicos, así como llevar una administración íntegra de los mismos hasta culminar en el momento que se materializan por la erogación de éstos.

La materia fiscal tiene una particular relevancia dentro de la primera etapa de la actividad financiera del Estado, ya que la obtención de los recursos económicos es regulada por dicha materia y además establece los principios legales que rigen a la recaudación estatal.

3.5 El derecho fiscal

El derecho fiscal se compone por el conjunto de disposiciones de carácter jurídico en torno a la recaudación y la obtención de recursos, de esa manera lo explica Luis Humberto Delgadillo al mencionar que el Derecho Fiscal “*comprende las normas que regulan la actuación del Estado para la obtención de recursos y las relaciones que genera esta actividad*”⁸, sin importar el origen de su procedencia.

⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto., Principios de Derecho Tributario, p. 21.



Tributarias_____

Por su parte, el Tribunal Fiscal de la Federación, en tesis jurisprudencial concluyó el 16 de noviembre de 1937 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 público 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 afecte el sujeto pasivo para precisar el carácter de la prestación adecuada; el sujeto activo y no el pasivo proporciona el criterio necesario para precisar si la relación jurídica es de naturaleza fiscal”*.⁹

Desde este punto de vista, precisa el Tribunal Fiscal de la Federación instaurado en ese entonces, se engloba dentro de lo fiscal a cualquier recurso económico que el Estado reciba independiente de su procedencia.

En cierto sentido el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación otorga a los ingresos de la federación el carácter de fiscal y los denomina créditos fiscales; al respecto la ley menciona:

“que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena”.

⁹ RTFF, Tesis del pleno de TFF durante los años 1937-1948, De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano., p. 18.



Tributarias_____

Desde el punto de vista etimológico se señala que el término fiscal “*proviene de la voz latina fisco, tesoro del Emperador, al que las provincias pagaban el tributum que les era impuesto. A su vez, la palabra “fisco” se deriva de fiscus, nombre con el que inicialmente se conoció la cesta que servía de recipiente en la recolección de los higos y que también utilizan los recaudadores para recolectar el tributum. De aquí que todo tipo de ingreso que se recibía en el fisco tenía el carácter de ingreso fiscal*”¹⁰.

Al hacer mención de lo fiscal se debe identificar cualquier tipo de ingreso que obtenga el Estado para subsanar los gastos para cubrir las necesidades públicas; sin embargo, existe una discordancia entre opiniones de autores con referencia a lo que se debe denominar como fiscal y aquello que es tributario; en muchos casos es usado como un sinónimo y en otros no se ha podido precisar.

3.6 El derecho tributario

A pesar de lo anterior, Adolfo Atchabahian precisa la diferencia que hay entre lo que abarca el Derecho Fiscal y aquello que corresponde al Derecho Tributario. En un artículo publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, titulado *Lo contencioso tributario en América*, señala que el “*Derecho Fiscal incorporaría los principios y normas según los cuales el Estado percibe los recursos resultantes de la contraprestación por los particulares, en pago de los servicios públicos que les son dados, los derivados de la explotación de los bienes del dominio público originario, y de las empresas de que sea titular...*”¹¹, lo que contrasta con aquello que dice sobre el Derecho Tributario que se considera como, “*... aquel conjunto materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder*

¹⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto., *Principios de Derecho Tributario*, 4ª Edición, Limusa Noriega Editores, México, 2004, p. 22.

¹¹ Atchabahian, Adolfo, *Lo contencioso tributario en América*, Segundo número extraordinario, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 1976, citado por Delgadillo G., Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 4ª Edición, Limusa Noriega Editores, México, 2004, pp. 24-25.



Tributarias_____

de imposición, esto es, el de crear tributos, ingresos públicos coactivamente exigibles de los particulares... ”¹².

Por otra parte, y en el mismo sentido, Dino Jarach en su obra *El hecho imponible*, indica que el Derecho Tributario se refiere al “... conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios”¹³. El autor citado, al destacar la palabra tributos y no ingresos en una forma general, aclara que los tributos tienen una autonomía específica a los ingresos que conforman el gasto público, la cual se deriva principalmente de la atribución impositiva con la cual el Estado en su carácter de ente soberano crea, modifica o extingue leyes con respecto a los tributos.

La diferencia estriba en que existen ingresos que percibe el Estado a los cuales se les otorga el carácter de tributos, que en el caso de nuestra legislación son conocidos como “créditos fiscales” en la parte final del primer párrafo del artículo 4º del Código Fiscal de la Federación, “*aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena*”; la intención del legislador al centralizar la recaudación de esa manera es mantener un mayor control y manejo sobre los ingresos del Estado, así como asegurar su cobro mediante la coacción.

Sergio Francisco de la Garza considera lo siguiente: “...*sin embargo estimamos que en el Derecho Mexicano contribución y tributo son sinónimos, ... Para nosotros tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio*

¹² Ibídem, pp. 24-25.

¹³ Jarach, Dino. *El hecho imponible*, citado por Delgadillo G., Luís Humberto, Principios de Derecho Tributario, Limusa, México, 2004, p. 23.



Tributarias_____

de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”¹⁴.

A pesar de lo mencionado en la doctrina jurídica y la legislación al respecto, en términos generales lo fiscal hace alusión a la atribución con la que cuenta el Estado para exigir y obtener ingresos para el erario público independientemente de su origen, mientras que lo tributario se refiere específicamente a los ingresos percibidos a la orden de los tributos o contribuciones.

3.7 Características de los tributos

Los tratadistas han reiterado ciertas cualidades que deben revestir todas las cargas tributarias impuestas por el Estado, en términos generales convienen en las siguientes:

a) Son de carácter público

Se debe a la atribución soberana con la que cuenta el Estado y la prerrogativa de percibir ingresos para la procuración de un bienestar general.

b) Se materializan en una prestación pecuniaria

Las contribuciones son determinables y valoradas en cuantías de dinero, aunque en ciertos casos al momento de su exigibilidad y al hacer uso de la fuerza pública se tengan que liquidar o asegurar el crédito fiscal en especie.

c) Deben encontrarse en la Ley

En primera instancia las autoridades se encuentran facultadas para realizar todo aquello que les faculta la ley, por lo tanto el cobro de un tributo debe estar respaldado en las disposiciones legales respectivas.

¹⁴ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, p. 320.



d) Surgen de una relación personal, de derecho y obligatoria

El vínculo se encuentra establecido hipotéticamente en el texto legal, se consigna principalmente la obligación de pago y se encuentra respaldado por el derecho. Se actualiza al momento que el sujeto pasivo realiza la actividad contemplada en el hecho imponible.

e) Son para obtener los recursos económicos requeridos para cumplir con las necesidades públicas

La única manera en la cual se encuentran justificadas las imposiciones de cargas pecuniarias a los particulares es aquella que procura el bien común, a través de la satisfacción de las necesidades o carencias que tenga la misma sociedad. Es la manera de organización política con la que se funda un Estado.

f) Deben de ser justos

El tema de justicia es un tema muy complejo dentro del derecho, se han propuesto dentro de diversos foros distintas posturas; en materia tributaria se refiere principalmente a no dañar a los particulares en su esfera económica en el caso que la imposición sea excesiva o ruinosa para los particulares. El estricto apego a los principios tributarios y demás conceptos jurídicos vinculados a la justicia es fuente determinante en el desarrollo de la justicia tributaria dentro de un Estado.

Estas son las características doctrinales que cuentan con mayor aceptación y que describen principalmente las contribuciones dentro del Derecho Mexicano. También son un punto de partida idealista e inspiración por medio del cual los legisladores pueden comenzar la elaboración de leyes tributarias.

3.8 Elementos de los tributos

Por un lado se encuentran las características que denotan los tributos, y por el otro, la importancia sobre la obtención de los recursos económicos suficientes para poder erradicar



Tributarias_____

las carencias sociales; sin embargo, es igualmente relevante que las normas no sean sólo ideas abstractas sino deben ser mecanismos eficaces en los que se contemplen los mínimos elementos jurídicos reconocidos y requeridos para que exista una verdadera seguridad y justicia. Al respecto, la carta magna reconoce ciertas garantías que deben guardar las contribuciones conforme al artículo 31, fracción IV; además, la Suprema Corte de Justicia, en tesis resuelta por unanimidad el 31 de agosto de 1976, complementa a las garantías constitucionales estableciendo cuáles son los elementos mínimos necesarios que debe contener toda contribución.

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

*Al disponer el art. 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 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 la ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el **sujeto, objeto, base, tasa y época de pago**, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no queda 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*



Tributarias_____

en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del estado o municipio en que reside.

La tesis establece claramente que los elementos esenciales son un complemento de aquellas garantías contenidas en el artículo constitucional anteriormente mencionado y además constituyen seguridad jurídica al suprimir el margen de error y aplicación por parte de las autoridades.

3. 8. 1 Sujetos

Son todas aquellas personas, ya sean morales, físicas o hasta entidades jurídicas que encuadran dentro de la hipótesis normativa contemplada en ley. Deben estar indicados con precisión, de esa manera el vínculo jurídico que se establece entre el Estado y los particulares sujetos pasivos sirve para identificarlos sin que quepa duda sobre las obligaciones que les correspondan. Por lo general se le da el carácter de sujeto activo a aquel que es acreedor, en este caso resulta que es el Estado o cualquier otra institución que conforme a nuestra legislación se encuentre dotada de una autonomía fiscal; las entidades que se encuentran con la prerrogativa para exigir y recaudar los tributos conforme a la Constitución son la federación, el distrito federal, las entidades federativas y los municipios. En el sentido opuesto se indica que el sujeto pasivo lo componen los contribuyentes, es decir los obligados al pago de las contribuciones impuestas.

3. 8. 2 Objeto

Con respecto al objeto de la ley, Refugio de Jesús Fernández Martínez, menciona que el objeto de las contribuciones se encuentra “*constituido por la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria. También se*



Tributarias_____

*le conoce como hecho imponible*¹⁵: En el mismo orden de ideas Alejandro A. Saldaña Magallanes menciona que es *“la situación que la ley señala como hecho generador de la carga fiscal, siendo la razón por la que se ha de pagar el tributo”*¹⁶, sin embargo el mismo autor indica que existe una diferencia entre lo que es el hecho o hipótesis normativa que genera la obligación tributaria y el objeto del mismo. Para aclarar el planteamiento anterior, se puede considerar correcta la apreciación que tiene Raúl Rodríguez Lobato al respecto, ya que hace clara e identificable la diferencia entre el objeto y la hipótesis normativa: *“... cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición”*¹⁷. Queda claro que el objeto de la ley es aquello que se grava y el autor concluye definiendo al objeto como *“... la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo la renta obtenida, la circulación de riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc.”*¹⁸.

Por lo cual la hipótesis normativa sirve para delimitar los parámetros de todo tributo, aunque este en sí no sea el objeto del mismo, ya que este último es aquella situación real que se encuentra gravada y contemplada en ley, es decir aquella actividad a la cual se consideró e impuso una carga tributaria.

3. 8. 3 Base

Es un elemento esencial que ayuda a obtener el *quantum* de la contribución, se configura a partir de aplicar todos aquellos métodos prescritos en la norma tributaria y denota la capacidad de contributiva de pago de un contribuyente en particular; es decir, son todas

¹⁵ Fernández Martínez, Refugio de Jesús., Derecho Fiscal. P. 157.

¹⁶ Saldaña Magallanes, Alejandro A., Curso Elemental sobre Derecho Tributario. P. 69.

¹⁷ Rodríguez Lobato, Raúl., Derecho Fiscal, Segunda Edición. P. 112.

¹⁸ *Ibídem*



Tributarias_____

aquellas operaciones que se encuentran en la ley tributaria que ayudan a definir el importe al que se le aplicará la tasa correspondiente.

3. 8. 4 Tasa y tarifa

A la tasa se le ha aceptado ampliamente como un porcentaje fijo el cual es aplicado a la base para obtener la determinación exacta y líquida de un tributo; por ejemplo, puede que existan en la Ley del Impuesto al Valor Agregado tasas fijas del 15 por ciento o del 10 por ciento y al momento que la hipótesis normativa se configura y es realizada, a la base -conforme se calcula dicho impuesto- se le aplicará la tasa que corresponda. Ahora bien, la tarifa se aplica de la misma manera, sin embargo esta sigue otra mecánica, ya que por lo general se encuentran expresadas en lista de rangos. Se han identificado cuatro tipos de tarifas: de derrama, fija, proporcional y progresiva.

La tarifa **de derrama** es aquella en la cual *“la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, tomando en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas en la ley para el impacto del gravamen”*¹⁹. La **fija** se obtiene a partir de una cantidad exacta que se deba pagar por la unidad que se conforma mediante la base. Por su parte, la tarifa **proporcional** es parecida a la manera en la cual se aplica una tasa, es decir, independientemente del la cantidad que se obtenga de la aplicación de la base ésta siempre será un porcentaje fijo; a diferencia de la **progresiva**, que estima la cantidad de la base y determina ésta: al aumentar el monto de la base se ve igualmente afectada la tarifa.

3. 8. 5 Época de pago

Con respecto al momento de presentar el pago, el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación indica en su cuarto párrafo que *“Las contribuciones se pagan en la fecha o*

¹⁹ Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto., Principios de Derecho Tributario, P. 98.



Tributarias_____

dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas". Es evidente que la época se refiere al periodo de tiempo que las leyes tributarias contemplan como término para satisfacer el cumplimiento de la obligación tributaria generada.

Es indudable que los elementos esenciales de las contribuciones son parte de los requisitos mínimos que establecen con mayor certeza los alcances que tiene cada uno de los tributos y, de igual manera, se precisa con mayor claridad el vínculo jurídico entre los sujetos.

3.9 Tributos en el derecho mexicano

En la legislación mexicana el concepto de contribución es equiparado al tributo, y a su vez existen diversos tipos de contribuciones, así lo indica el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación al mencionar que las contribuciones se clasifican en: **impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.**

3.9.1 Impuestos

El Código Fiscal de la Federación, en el artículo antes mencionado, dentro de su fracción primera describe que los "*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 de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo*".

Así mismo, existen diversos autores que han elaborado su propia definición al respecto, ejemplo de ello son los siguientes:



Tributarias_____

Achille Donato Giannini:

“Una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso”²⁰.

Sergio Francisco de la Garza:

“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 referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”²¹

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio Gonzáles:

“Prestación coactiva, generalmente pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realicen determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”²²

Augusto Fantozzi:

“Es una prestación coactiva debida por el sujeto pasivo con base en un presupuesto de hecho que excluya cualquier relación específica con cada actividad del ente público referida al sujeto y de la cual éste pueda obtener un beneficio”²³

²⁰ Giannini, A. D. Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, p. 46.

²¹ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, p. 377.

²² Pérez de Ayala, José Luis y Gonzáles García, Eusebio, Curso de Derecho Tributario, p. 190.

²³ Fantozzi, Augusto, Diritto Tributario, UTET, torino, p. 46.



Tributarias_____

Dino Jarach:

“Llámase impuesto el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre los cuales se transfiere o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familia, monto total de ingresos y fortunas”²⁴

En general el impuesto es una prestación pecuniaria, que nace de a partir de la ley, de ahí que se diga que es *ex lege* y además se encuentra promovida por el Estado en su carácter de ente soberano al ejercer su facultad impositiva y debe encaminarse a cubrir los gastos públicos.

3. 9. 2 Aportaciones de seguridad social

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º, fracción II, indica:

“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 las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”.

Por otra parte, la ley del Seguro Social amplía la definición sobre la tarea de seguridad social que tiene el Estado y lo que debe comprender. En el artículo 2º del ordenamiento legal respectivo menciona:

“La seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho humano a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el

²⁴ Jarach, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, p. 255.



Tributarias_____

otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo el cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado”.

De esa manera es como resulta que el Estado debe procurar una seguridad social en todo el territorio nacional y se ve facultado para obtener los recursos en la medida que busque atender dichas necesidades.

3. 9. 3 Contribuciones de mejoras

Al continuar con la misma dinámica, también el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, en la fracción III contempla a las contribuciones de mejoras como otra clase de tributo e identifique como aquellas “... *establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas*”. Este tipo de tributos han sido reconocidas como contribuciones especiales dentro de la doctrina y de esa manera lo señala la Suprema Corte de Justicia de la Nación en una tesis dictada por unanimidad de votos el 24 de julio de 1973, en la cual se determina el principio que rige a estos tributos:

CONTRIBUCIONES ESPECIALES, PRINCIPIO DE BENEFICIO QUE LAS INFORMA.

*Una de las notas distintivas de la contribución especial como la que es materia de examen, consiste en que los sujetos pasivos de la relación tributaria son los individuos que, por ser propietarios o poseedores de predios ubicados frente a las instalaciones que constituyen la obra pública, obtienen un beneficio económico traducido en el **incremento del valor de sus bienes**; y así obtienen una ventaja que el resto de la comunidad no alcanza. Esto es lo que la doctrina jurídica ha calificado como “**principio de beneficio**”, consistente en hacer pagar aquellas personas que, aunque no reciben un provecho individualizado hacia ellos en cambio se favorecen directamente por un servicio de carácter general.*

Asimismo, se ha dicho al respecto que es:



Tributarias_____

“... la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra, o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o beneficia en forma específica”²⁵.

Sin embargo, se puede considerar más acertada la aportación de Raúl Rodríguez Lobato, quien menciona que solamente es exigible este tipo de tributos siempre y cuando se trate de obras de interés general que benefician en forma específica a determinados sujetos y la erogación hecha no pueda ser recuperada en su totalidad en relación con el beneficio otorgado²⁶.

En resumen, las contribuciones de mejoras son prestaciones pecuniarias que tienen a cargo los particulares que se ven beneficiados de una manera específica por una obra pública de interés general, siempre que los beneficios obtenidos por el Estado no sean suficientes para cubrir los gastos que fueron erogados en la construcción de la obra

3.9.4 Derechos

Por último, el Código Fiscal en la fracción IV del artículo referido indica 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 encuentre previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los

²⁵ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, p. 210.

²⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, p. 87.



Tributarias_____

organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.

Dicha definición no difiere de aquella que se encuentra dentro del artículo 1° de la Ley Federal de Derechos, mientras que Achille Donato Giannini define a los derechos como:

“el servicio público, dada su propia naturaleza y el modo en que está ordenado, se traduce en una serie de prestaciones que afectan singularmente a determinadas personas, sea porque éstas los solicitan, sea porque deban recibirlas en cumplimiento de una norma legal”, así pues considera que “es justo que recaiga sobre ellos, si no la totalidad, sí, al menos, la mayor parte de los gastos necesarios para la gestión del servicio”²⁷

En el mismo sentido, Emilio Margain Manatou, menciona que:

“En el momento en que el Estado presta un servicio particular cuyo costo debe ser sufragado por el usuario, surge la obligación a cargo de éste de pagarlo; en ese momento el particular coincidió en la situación prevista por la ley como generadora del crédito fiscal”²⁸.

El pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación especifica la naturaleza y características de los derechos al dictar, en jurisprudencia aprobada el 12 de enero de 1998,

lo siguiente:

DERECHOS POR SERVICIOS, SU CONNOTACIÓN:

Si bien es cierto que de acuerdo con la doctrina jurídica y la legislación fiscal, los tributos conocidos como derechos, o tasas en otras latitudes, son las

²⁷ Giannini, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*, traducción Fernando Saínz de Bufanda, Madrid, 1957, núm 18. Citado por De la Garza, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, p. 329.

²⁸ Margain Manatou, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, citado por De la Garza, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, p. 331.



Tributarias_____

contribuciones que se pagan al Estado como contraprestación de los servicios administrativos prestados, sin embargo, la palabra “contraprestación” no debe entenderse en el sentido del derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos que realiza el Estado se organizan en función del interés general y secundariamente en el de los particulares, ya que con tales servicios se tiende a garantizar la seguridad pública, la certeza de los derechos, la educación superior, la higiene del trabajo, la salud pública y la urbanización. Además porque el Estado no es la empresa privada que ofrece al público sus servicios a un precio comercial, con base exclusivamente en los costos de producción, venta y lucro debido, pues ésta se organiza en función del interés de los particulares. Los derechos constituyen un tributo impuesto por el Estado a los gobernados que utilizan los servicios públicos y están comprendidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que establece como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, por tanto, los servicios aludidos se han de cubrir con los gravámenes correspondientes, que reciben el nombre de derechos”.

De lo anterior destaca que los derechos son creados por el Estado para cubrir los gastos por servicios específicos que se prestan a los particulares, y se administran de esa manera, ya que son servicios específicos que los usuarios deben cubrir por su propia cuenta debido a que no se trata de una prestación al público en general.

3.10 Conclusiones de capítulo

Es importante que las actividades estatales se desarrollen dentro con el objetivo de que se brinde una mejor calidad de vida a los ciudadanos que componen a una nación. Las



Tributarias_____

prerrogativas que se delegan al Estado conforme a un sistema federal permiten una mejor coordinación en los distintos niveles gubernamentales; de dicha manera se llevan a cabo la actividad financiera del Estado, la cual buscará proveer al país con los suficientes recursos para afrontar las necesidades que surgen diariamente.

En la primera etapa de la actividad financiera del Estado la obtención de los recursos públicos puede originarse por diversas cuestiones; principalmente provienen de las contribuciones a las que se encuentran obligados los mexicanos conforme al artículo 31, fracción IV; que es regulada por el derecho tributario. Dichos tributos se clasifican en impuestos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social y derechos.

De igual forma; cada uno de los tributos contemplados dentro de nuestra legislación tiene que contar con el mínimo de requisitos exigidos con el fin de garantizar la integridad jurídica del individuo. Estos elementos han sido identificados y reconocidos por la Suprema Corte de Justicia y son: Sujetos, objeto, base, tasa y época de pago.