



UNIVERSIDAD PANAMERICANA SEDE GUADALAJARA

ANTERIORMENTE DERECHOS, HOY TARIFAS.
EL CAMBIO DE NATURALEZA DE UN INGRESO DEL
ESTADO RELACIONADO CON LA PRESTACION QUE
HACE DE SERVICIOS EN MATERIA DE PROPIEDAD
INDUSTRIAL, Y EL RIESGO DE QUE LA MANIPULACION
QUE SE IMPLICA CON TAL CAMBIO, GENERE EXACCIONES A
LOS PARTICULARES SIN RESPETO A LAS GARANTIAS
CONSTITUCIONALES CONSAGRADAS EN EL ART. 31, FRACCION
IV DE NUESTRA CARTA MAGNA.

CLAUDIA ZORIANA MERCADO VIRGEN

Tesis presentada para optar por el título de
Licenciado en Derecho con Reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la SECRETARIA DE EDUCACION
PUBLICA, según acuerdo número 86809
con fecha 13-VIII-86

Zapopan, Jal. Agosto de 1998

accaso 664

folia 652



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
SEDE GUADALAJARA

ANTERIORMENTE DERECHOS, HOY TARIFAS.

EL CAMBIO DE NATURALEZA DE UN INGRESO DEL ESTADO RELACIONADO CON LA PRESTACION QUE HACE DE SERVICIOS EN MATERIA DE PROPIEDAD INDUSTRIAL, Y EL RIESGO DE QUE LA MANIPULACION QUE SE IMPLICA CON TAL CAMBIO, GENERE EXACCIONES A LOS PARTICULARES SIN RESPETO A LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES CONSAGRADAS EN EL ART. 31, FRACCION IV DE NUESTRA CARTA MAGNA.

CLAUDIA ZORIANA MERCADO VIRGEN

Tesis presentada para optar por el título de
Licenciado en Derecho con Reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la SECRETARIA DE EDUCACION
PUBLICA, según acuerdo número 86809
con fecha 13-VIII-86

Zapopan, Jal. Agosto de 1998

CLASIF: _____
ADQUIS: 47173
FECHA: 26/01/02
DONATIVO DE _____
\$ _____



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

DICTAMEN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

C. SRITA. CLAUDIA ZORIANA MERCADO VIRGEN

Presente

En mi calidad de Presidente de la Comisión de Exámenes Profesional y después de haber analizado el trabajo de titulación en la alternativa TESIS titulado: ANTERIORMENTE DERECHOS, HOY TARIFAS. EL CAMBIO DE NATURALEZA DE UN INGRESO DEL ESTADO RELACIONADO CON LA PRESTACIÓN QUE HACE DE SERVICIOS EN MATERIA DE PROPIEDAD INDUSTRIAL, Y EL RIESGO DE QUE LA MANIPULACIÓN QUE SE IMPLICA CON TAL CAMBIO, GENERE EXACCIONES A LOS PARTICULARES SIN RESPETO A LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES CONSAGRADAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV DE NUESTRA CARTA MAGNA presentado por usted, le manifiesto que reúne los requisitos a que obligan los reglamentos en vigor para ser presentado ante el H. Jurado del Examen Profesional, por lo que deberá entregar siete ejemplares como parte de su expediente al solicitar el examen.

Atentamente

EL PRESIDENTE DE LA COMISIÓN


LIC. ALBERTO JOSÉ ALARCÓN MENCHACA

Zapopan, Jalisco a 25 de agosto de 1998

Ramiro Silva de la Madrid
ABOGADO

Av Pablo Neruda No. 2886 Interior 5-B
Tels./Fax. 642-89-06 y 642-83-09
Guadalajara, Jalisco.

25 de Mayo de 1998.

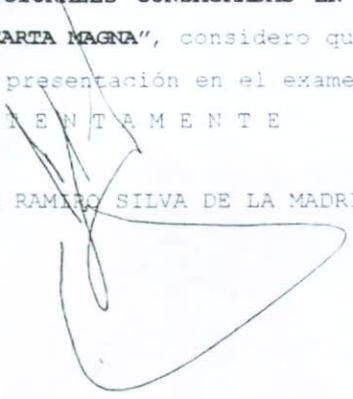
UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de derecho
P R E S E N T E

At'n: Lic. Alberto Alarcón Menchaca.

Por este conducto me permito comunicarle que habiendo analizado el trabajo de tesis de la Srta. CLAUDIA ZORIANA MERCADO VIRGEN bajo el título "ANTERIORMENTE DERECHOS, HOY TARIFAS. EL CAMBIO DE NATURALEZA DE UN INGRESO DEL ESTADO RELACIONADO CON LA PRESTACIÓN QUE HACE DE SERVICIOS EN MATERIA DE PROPIEDAD INDUSTRIAL, Y EL RIESGO DE QUE LA MANIPULACIÓN QUE SE IMPLICA CON TAL CAMBIO, GENERE EXACCIONES A LOS PARTICULARES SIN RESPETO A LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES CONSAGRADAS EN EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV DE NUESTRA CARTA MAGNA", considero que el mismo reúne los requisitos para su presentación en el examen respectivo.

A T E N T A M E N T E

LIC. JOSÉ RAMIRO SILVA DE LA MADRID.



A Dios,

Por todo lo que me ha dado
y me ha permitido hacer.
Por ser el sendero que mi vida
decide seguir y la luz que espera
pacientemente al final del camino.

A mis Padres,

Por todo su amor, esfuerzo y sacrificio,
a ellos dedico todos los triunfos
que en mi vida he logrado y todos
aquellos más que pueda obtener.

A mis Hermanos,

Amigos y compañeros siempre , en
las buenas y en las malas, a quienes
deseo lo mejor de esta vida.

A mi Novio,

Compañero, amigo y apoyo incondicional
siempre y en todo momento;
parte de este mérito es tuyo mi amor.

A mis Profesores,

Guías intelectuales, por ser parte
importante de mi formación,
especialmente al Lic. Ramiro Silva de la Madrid,
ya que gracias a él este trabajo llegó a su meta final.

**A todos aquéllos que en algún momento
de mi vida me han hecho sentir
su presencia y AMISTAD.**

INDICE

INTRODUCCION	I
CAPITULO I	
LOS INGRESOS QUE PERCIBE EL ESTADO	
A) La actividad financiera del Estado	1
B) Tributos o contribuciones	6
* Impuestos	8
* Aportaciones de seguridad social	15
* Contribución de mejoras	17
* Derechos	23
Concepto de Derechos	23
Análisis de los elementos de la definición legal contenida en el artículo 2º fracción IV del Código Fiscal de la Federación	27
Crítica que procede, según la doctrina, al concepto legal de derechos adoptado en nuestro sistema jurídico	31
Diferencias entre derechos e impuestos	34
C) Ingresos que no son contribuciones	37
* aprovechamientos	37
* productos	38

INDICE

CAPITULO II

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES MAS IMPORTANTES QUE RIGEN LA TRIBUTACIÓN EN MÉXICO

A) Generalidad	41
B) Irretroactividad de las leyes en perjuicio de las personas	48
C) Legalidad	54
D) Justicia (proporcionalidad y equidad)	60

CAPITULO III

LOS SERVICIOS QUE PRESTA EL ESTADO EN MATERIA DE PROPIEDAD INDUSTRIAL; ENFOCADO A UN COBRO POR PARTE DEL PRESTADOR REFERIDO

A) Esquema legal que imperó hasta la reforma a la Ley de Propiedad Industria	70
B) La reforma a la Ley de Propiedad Industrial, en relación con la estructura legal para el cobro de los servicios que el Estado presta en dicha materia	73
C) El Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, su creación, su naturaleza y su encuadramiento en la Administración Pública	75
D) Sistema vigente de cobro por los servicios prestados en materia de Propiedad Industrial	84

INDICE

CAPITULO IV

CRITICA AL NUEVO SISTEMA DE COBRO POR LOS SERVICIOS PRESTADOS EN MATERIA DE PROPIEDAD INDUSTRIAL

- A) Implica la desnaturalización jurídica de una
figura tributaria 87
- B) Se traduce en una actividad arbitraria por parte
del Estado, puesto que representa la posibilidad
de manipulación y atropello de las Garantías
Constitucionales que protegen la tributación 90
- C) No existe un sistema legal adecuado para la
manipulación efectuada 91
- D) Riesgo de que se trate de una práctica que se
generalice en un futuro en nuestro sistema, con los
consiguientes efectos negativos para los contribuyentes 93

CAPITULO V

CONCLUSIONES 97

BIBLIOGRAFIA i

INTRODUCCION

El estudio de la actividad financiera que lleva a cabo el Estado en virtud de su soberanía y poder de imperio, por cuanto que tiende a la satisfacción de necesidades de la sociedad, ha sido y sigue siendo objeto de innumerables trabajos de investigación.

La credibilidad y confiabilidad que deben tener las instituciones a quienes se les confiere la atribución de recaudar las contribuciones y las contraprestaciones que el particular entrega con la finalidad de sufragar la prestación de los servicios públicos, fin último del pago de las mismas, constituyen uno de los puntos más importantes para el sostenimiento de un sano sistema de tributación.

El contribuyente debe estar convencido, y tener la certeza, de que el pago de contribuciones se revierte en satisfactores para su mismo provecho y el de su comunidad, así como del procedimiento para determinar y fijar las mismas, esperando que no se viole la ley; todo en aras de mantener regularidad, calidad y eficacia institucional en cuanto a la recaudación que ejerce el Estado a través de su poder de imperio. Este esquema tributario tiene como nota esencial la especial naturaleza de las actividades a cargo del propio Estado, las que tienen como razón de ser, la satisfacción del interés público.

El objetivo de este trabajo es demostrar cómo la diferenciación entre la recaudación de contribuciones que pertenecen al ámbito fiscal y el simple cobro de una

contraprestación como pago de un servicio recibido que hacen las autoridades tributarias, puede representar, en esencia, la posibilidad de abusos y arbitrariedades por parte de quien efectúa el cobro, así como un estado de indefensión por parte de quien hace el pago.

Las contribuciones, al formar parte del esquema tributario que rige en México, se encuentran sujetas a principios consagrados en nuestra Constitución. Las contraprestaciones que no pertenecen al ámbito fiscal no cuentan con la misma protección por lo que puede volverse más conveniente para el Estado el cobro de éstas, lo que podría dar como resultado, una práctica generalizada en nuestro sistema, con los consiguientes efectos negativos para los contribuyentes.

Este trabajo, para su cabal comprensión, se presenta en cinco capítulos, con el siguiente contenido específico y sistematizado.

En el primer apartado se hace una exposición respecto a la actividad financiera que lleva a cabo el Estado, del concepto de los tributos o contribuciones que reconoce nuestro sistema tributario así como de aquellas que no lo son. Hace especial énfasis en la figura de los Derechos, ya que es la figura tributaria en especial, que nos importa para los efectos del presente trabajo.

El segundo capítulo efectúa un estudio general de los principios constitucionales más importantes que rigen la tributación aquí en México y que pretenden evitar actos arbitrarios por los cuales los particulares vean lesionados sus derechos y que son:

Generalidad

Irretroactividad de las leyes en perjuicio de las personas

Legalidad

Justicia (proporcionalidad y equidad)

El tercer capítulo presenta el caso de un cobro de contraprestaciones por parte de un organismo que presta servicios en materia de Propiedad Industrial. Se hace una comparación del esquema legal que imperó hasta la reforma a la Ley de Fomento y Protección a la Propiedad Industrial, así como un análisis de la creación del prestador referido, el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, de sus facultades, obligaciones y atribuciones, y del sistema de cobro que sigue el mismo por los servicios prestados en dicha materia.

El cuarto capítulo, realiza una crítica al nuevo sistema de cobro por los servicios prestados, ya que el hecho implica una desnaturalización jurídica de una figura tributaria que se traduce en una actividad arbitraria por parte del Estado y se corre el riesgo de que como ya dijimos, se convierta en una práctica que se generalice en nuestro sistema mexicano.

Finalmente y como en todo trabajo de estudio, investigación y proposición, se formulan las conclusiones, las cuales se consideran apoyadas por el estudio pragmático de nuestro sistema tributario y financiero, así como por los sucesos que se dan en la realidad práctica.

CAPITULO I

LOS INGRESOS QUE PERCIBE EL ESTADO

A) La actividad financiera del Estado.

La organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la actividad financiera de dicho ente.

A través del Poder Ejecutivo se desarrolla una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. Es entonces lógico que la Administración de un Estado, tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines.

Según Sáinz de Bujanda “uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de intereses económicos”.⁽¹⁾

Esta actividad, ha recibido el nombre de actividad financiera, la cual, según Giannini, la cumple el Estado “para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas”, y se distingue “de todas las demás en que no constituye un fin en sí misma, o sea en que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una *función instrumental* de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento, una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades”.⁽²⁾ Esto significa que ingreso y gasto no constituyen un fin en sí mismo,

⁽¹⁾ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, p.10.

⁽²⁾ GIANNINI, A. D., *Instituciones de Derecho Financiero*, trad. española, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p.27.

sino un medio para el logro de otros objetivos que seguramente van más allá de la simple cobertura de gastos.

Cuando el Estado obtiene esa parte del ingreso producido por el sector privado, comienza a desempeñar una actividad de administrador del mismo en tanto no lo devuelve a ese mismo sector del cual lo obtuvo. Sin embargo, no regresará como un flujo de efectivo, sino transformado en bienes y servicios, que es lo que la comunidad espera y para lo que otorga ese ingreso.

Es de tal manera que la actividad financiera del Estado, consiste básicamente en:

a) El esfuerzo del Estado encaminado a la obtención de ingresos. El Estado tiene la necesidad y a su vez la obligación, de allegarse de recursos, ya sea que lo haga a través de instituciones de derecho privado (venta o renta de inmuebles) o público (como concesiones o contribuciones).

b) La administración de dichos recursos. Es obviamente necesario que el Estado, efectúe el manejo de los recursos obtenidos de una manera adecuada, que permita un uso debido de los mismos.

c) Su debida transformación en bienes y servicios. La explotación de dichos recursos de una manera permanente, realizando las erogaciones necesarias sometidas a las verdaderas necesidades de la comunidad.

d) La prestación de estos bienes y servicios a la comunidad. Llevar a cabo sus funciones públicas, es decir, la prestación de los servicios y la realización de las múltiples actividades con que cuenta el Estado.

Según de la Garza, “por su contenido y efectos la actividad financiera del Estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico”.⁽³⁾

“*Económico*. Pues siempre se traducirá en una conducta orientada a la obtención de medios económicos”.

Esto quiere decir, de sumas de dinero, mismo que se convertirá a través del gasto, en el cúmulo de satisfactores que la colectividad necesita; de esa manera, ingreso y gasto constituyen los dos factores más importantes en que se vislumbra la actividad financiera, los cuales integran orgánicamente el presupuesto.

Las tesis economistas, como la que sostiene Viti di Marco no niegan la influencia mayor o menor de otros factores (políticos, jurídicos, sociales), más le atribuyen a la actividad financiera estatal, una naturaleza económica,⁽⁴⁾ considerando que todas las cuestiones financieras hallan su solución en una "teoría de la producción y el consumo de bienes públicos".

“*Político*. Puesto que el concepto de la actividad financiera no puede estar separado del de soberanía financiera: *La actividad financiera no puede considerarse más que como la actuación en concreto de la facultad que constituye la esencia misma del concepto de soberanía*”.

De tal manera que la facultad de procurarse los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines pertenece al ámbito de los poderes de supremacía o de

⁽³⁾ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1994, p.5.

⁽⁴⁾ VITI DI MARCO, A., *Principios Elementales de la Economía Financiera*, trad. española, Ed Revista de Derecho Privado, Madrid, 1934, p.31.

imperio, los cuales corresponden, al ente público. Morselli⁽⁵⁾ proclama también el elemento político en la actividad financiera.

Pugliese sostiene que la actividad financiera tiene naturaleza política, porque político es el sujeto agente, políticos son los poderes de los que éste aparece investido, políticos son también estos mismos fines, para cuya obtención se desarrolla la actividad financiera. Argumenta que todos los principios económicos, éticos, sociales, técnicos, jurídicos, que el ente público utiliza en el desarrollo de su actividad financiera, “a pesar de la particular eficacia que alternativamente adquieren, quedan siempre subordinados al principio político que domina y endereza toda la actividad financiera del Estado”.⁽⁶⁾

Jurídico. Porque, como el resto de la actividad administrativa, debe encontrarse sometida al Derecho Positivo.

Giannini precisa que “la actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el Derecho objetivo. Constituye una reconocida exigencia del Estado moderno - Estado de Derecho - que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la Administración y las relaciones con los particulares que ésta engendra encuentren en la Ley su fundamental sustento. En esta exigencia debe informarse especialmente la actividad financiera: 1^o Porque ella implica la administración del dinero público, del dinero que es sustraído a la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas; y 2^o Porque la enorme masa de riqueza destinada a esos fines da origen a un complejo de relaciones, cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones imperativas”.⁽⁷⁾

⁽⁵⁾ MORSELLI, Emanuele, *Los presupuestos Científicos de la Hacienda Pública*, trad. española Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1964, p.10.

⁽⁶⁾ PUGLIESE, Mario, *instituciones de Derecho Financiero*, trad. española, México, 1946, p.3.

⁽⁷⁾ GIANNINI, A.D., op. cit., p.3.

Que el Estado se allegue de recursos provenientes del sector privado, implica un hecho que no debe pasar desapercibido, pues ese ingreso se recauda con una sola finalidad y por ningún motivo se deberá permitir el desvío de estos fondos, hacía un fin diverso al suyo.

De ahí la importancia de que todos los actos realizados por la Administración Pública (ya sean públicos o privados), estén regulados por la ley de la materia, y cualquier actividad realizada sin el amparo de la misma, no tenga cabida en el correcto funcionamiento de la Administración, y muy por el contrario, sea rechazada y sancionada.

Sociológico. Volviendo con de la Garza, éste sostiene que: “este aspecto resulta de, que el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejerce una determinada influencia, sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado. Los fines políticos de los impuestos aparecen muchas veces inspirados y condicionados por las apetencias y anhelos que latan en los grupos sociales que actúan dentro de cada organización política”.⁽⁸⁾

Derivado de lo anterior, surge la razón por la cual la Administración se ocupa de las repercusiones sociales que pueden derivarse de la actuación económica de los entes públicos. “La política financiera -escribe Pugliese- implica siempre, efectos redistributivos: la elección de los objetos imposables, de los métodos de exacción y de los gastos a realizar, se produce siempre en base a un criterio que no puede desentenderse, al menos en parte, de la influencia de las fuerzas sociales que actúan dentro del Estado en cada época histórica”.⁽⁹⁾

⁽⁸⁾ DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., p.8

⁽⁹⁾ PUGLIESE, Mario, op. cit., p.3.

En vista de lo anterior puede decirse que la actividad financiera es un fenómeno complejo: “político por la naturaleza del ente público que la produce y de los fines que se persiguen; económico por los medios empleados; jurídico por la forma en que se actúa y desenvuelve”⁽¹⁰⁾, y de la Garza añade “sociológico, por los grupos sociales sobre los que ejerce una determinada influencia”.⁽¹¹⁾

B) Tributos o Contribuciones.

Las contribuciones o tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.

Distintos tratadistas ofrecen diversas definiciones del tributo. Para Blumenstein⁽¹²⁾ “tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”.

Giuliani Fonrouge⁽¹³⁾ define el tributo como “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”.

Para Jarach⁽¹⁴⁾ “el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo.”

⁽¹⁰⁾ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, op. Cit., p.25.

⁽¹¹⁾ DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., p.8.

⁽¹²⁾ BLUMENSTEIN, Ernest, *Sistema del Derecho de la Imposición*, trad. italiana, Giuffrè, Milano, 1954, p.112.

⁽¹³⁾ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, vol. I, Ed. Palma, Bs. As., 1969, p.151.

⁽¹⁴⁾ JARACH, Dino, *El Hecho Imponible*, Ed. Rev. de Jurisprudencia, Argentina, Bs. As., 1943, p.18.

A continuación se ofrece una visión panorámica de algunas definiciones contenidas en diversas normas tributarias.

La Ley Tributaria Española en su artículo 4º, más que definir el concepto de tributo simplemente abunda sobre su carácter instrumental cuando dice:

“Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, para atender las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”.

El Código Fiscal del Estado de Jalisco en vigor en el año de 1976, en su artículo 2º dice: son ingresos tributarios las prestaciones en dinero o en especie que por disposición legal, se establezcan con carácter general y obligatorio para cubrir los gastos públicos.

Para nosotros, tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

En nuestra Legislación Federal no encontramos concepto de tributo o contribución alguno. El art. 1º del Código Fiscal de la Federación, de ahora en adelante C.F.F., usa la palabra contribución, pero no la define precisamente, y es muy usual ver cómo contribución y tributo se utilizan como sinónimos.

Establece el mismo código en su artículo 2º, que son tributos o contribuciones:

a) Los impuestos

- b) Las aportaciones de seguridad social
- c) Las contribuciones de mejoras
- d) Los derechos

Para el legislador mexicano el concepto contribución o tributo es el género y los tipos enunciados son la especie.

En estricto sentido, tendríamos que decir que en México, de los ingresos señalados por el Código Fiscal de la Federación, únicamente son tributos los impuestos, los derechos y la contribución de mejoras, y no así las aportaciones de seguridad social, estando de acuerdo con esto la doctrina más autorizada, tanto latinoamericana como europea. Incluso podemos observar como los Códigos Fiscales de 1938 y 1967 definían los impuestos y los derechos pero no a las aportaciones de seguridad social ni a las contribuciones de mejoras.

Y en cuanto a la Suprema Corte de Justicia, ésta las clasificó en impuestos, derechos, contribuciones especiales y exacciones parafiscales.

Para efectos del estudio que nos ocupa, atenderemos a la clasificación que en su art. 2º nos ofrece el C.F.F.

Impuestos. Los impuestos constituyen el principal ingreso tributario del Estado, e inclusive, en sistemas económicamente sanos que no requieren de financiamientos o empréstitos extranjeros para solventar el presupuesto nacional, constituyen el principal ingreso del Estado.

Un impuesto debe reflejar con gran fidelidad el objetivo que el Estado persigue: obligar a todos y a cada uno de los ciudadanos a contribuir, en función de sus respectivas capacidades económicas, al sostenimiento del gasto público. Es por lo tanto el impuesto definido, como un acto de soberanía por parte del propio Estado, es decir, se trata de un acto que deriva directamente del ejercicio del poder por parte de la Administración, en su plano de soberanía.

Algunas definiciones doctrinales señalan al impuesto como “la obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria” (Berliri).⁽¹⁵⁾ “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” (Giannini).⁽¹⁶⁾

“Prestación coactiva, generalmente pecuniaria, debida por el sujeto pasivo sin ninguna relación específica con una particular actividad del ente público y menos a favor del sujeto mismo que está obligado a cumplir aquella prestación cuando se encuentre en una determinada relación fijada por la ley con el presupuesto de hecho legalmente establecido” (Micheli).⁽¹⁷⁾

⁽¹⁵⁾ BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, vol. I, trad. española, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1965, p.46.

⁽¹⁶⁾ GIANNINI, A. D., op. cit., p.46.

⁽¹⁷⁾ MICHELI, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, trad. española, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1945, p.48.

De la Garza⁽¹⁸⁾, haciendo una conclusión define al impuesto como: “la prestación tributaria obligatoria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”.

En cuanto a definiciones legislativas, nuestro C.F.F. de 1981 expresa en su artículo 2º que: “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 las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo” (derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras). Para Rodríguez Lobato ésta es una definición censurable ya que no se fija con precisión la naturaleza de la figura sino que le da a ésta un carácter residual, pues la obtiene por eliminación, en tanto que comprende todas las especies de contribuciones que no son derechos ni aportaciones de seguridad social ni contribución de mejoras, además de que ésta es una definición común a todos los tributos.⁽¹⁹⁾

Resulta por demás decir, que cada tipo de contribuciones debería contar con su propio concepto, definiendo “a través de ley”, los elementos que la caracterizan, para que no quepa lugar a duda cuando se esté frente a una hipótesis de causación y de qué tipo de contribución se trata. Aunque debemos también tomar en cuenta que en ocasiones, aun cuando esa definición existe y es dada por la ley, lejos está de atender a la naturaleza jurídica de la figura que define, situación que ya observaremos más adelante.

El Ordenamiento Fiscal Alemán dice: “Los impuestos son prestaciones en dinero, instantáneas o periódicas, que no representan la retribución de un servicio especial prestado por una entidad pública, y son exigidos para procurar ingresos, a todos aquellos

⁽¹⁸⁾ DE LA GARZA, Sergio F., op. cit., p.377.

⁽¹⁹⁾ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Ed. Harla, México, 1986, p. 61

a cuyo respecto se verifique el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el deber de prestación”.

Valdés Costa⁽²⁰⁾ escribe que la definición del Ordenamiento Fiscal Alemán tiene el mismo defecto de nuestro C.F.F., en cuanto a la mención de notas comunes a todos los tributos y en la ausencia de las notas características a los impuestos.

Es preciso para poder comprender lo que son los impuestos, tomar en cuenta lo siguiente:

- 1.- Los impuestos son una de las varias especies de tributo o contribuciones que hay;
- 2.- Por lo tanto, es preciso afirmar que todas las características o rasgos que definen a los tributos deben corresponderle también a los impuestos.

De acuerdo a lo anterior, y atendiendo la naturaleza jurídica de estos, diversos tratadistas han establecido que todo impuesto debe reunir las siguientes características legales:

a) Debe estar establecido en una ley. Ningún impuesto puede tener validez si previa y expresamente no ha sido establecido en una ley expedida, obviamente después de haber agotado el proceso legislativo correspondiente que en todas las materias, incluyendo la fiscal, contempla nuestra Constitución. Este principio, conocido como de legalidad, se encuentra consignado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que establece la obligación general que tenemos los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera equitativa y proporcional que dispongan las leyes y se consagra en la siguiente tesis emitida por la SCJN:

⁽²⁰⁾ VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*. Ed. Harla, tomo I, Montevideo, 1970, p.7.

Impuestos, Bases para determinar el monto de los. La Ley debe señalarlas. La determinación del monto de los impuestos debe ser hecha en la misma ley que los establece o, cuando menos, ésta debe fijar las bases generales necesarias para que las autoridades encargadas de su aplicación puedan hacer la fijación del monto impuesto. De no ser así, se infringe el principio de proporcionalidad y equidad en materia impositiva que establece el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal. Séptima época. Pleno, tesis 78, Apéndice 1988, Primera Parte, Pág.143.

Dicha regulación normativa es la única garantía eficaz con la que el contribuyente cuenta de que las disposiciones impositivas se encontrarán siempre ajustados a los principios constitucionales básicos de generalidad, proporcionalidad y equidad, a los cuales ya nos referiremos más adelante.

b) El pago del impuesto debe ser obligatorio. En el artículo 31, fracción IV de la Constitución como ya dijimos, se nos señala la obligación que tenemos todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esta obligación deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas a su cargo. Esta es la obligación general en materia contributiva, puesto que la obligación en particular de cubrir un impuesto, se deriva de efectuar actos que coinciden con la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Se considera que la obligación de pagar un impuesto no se deriva del hecho de que el Estado al gravar los actividades relacionados con los individuos niegue a éstos el derecho de elegir entre pagar o no, por cuanto que los particulares fueron representados en la discusión y aprobación del sistema impositivo que les afecta; ese deber deviene, más bien, del hecho de que una vez que se ha coincidido en la situación señalada como la que da nacimiento al crédito fiscal, su pago es obligatorio y no potestativo.

Podemos concluir, que al ser entonces el impuesto el principal ingreso tributario del Estado, su pago oportuno no puede quedar al arbitrio o a la buena voluntad de los contribuyentes, por el contrario, las normas impositivas, se deben caracterizar por ser obligatorias y coercibles, lo que significa que sus destinatarios deben acatarlas de manera imperativa.

c) Debe ser proporcional y equitativo. Característica también consagrada por el artículo 31, fracción IV de nuestra Ley Fundamental lo que constituye una auténtica garantía individual.

Flores Zavala ⁽²¹⁾ considera que debemos entender como un sólo concepto las palabras “proporcional y equitativa”, las cuales significan justicia en la imposición, es decir, recogen el principio de justicia de Adam Smith, el cual en este principio nos dice: “los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal”. “En la observancia u omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición”.⁽²²⁾

Debemos entonces entender que ésta característica se refiere a que los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de aquéllos a quienes va dirigido.

Tal aseveración será plenamente detallada en capítulo II del presente trabajo, donde estudiaremos los conceptos de proporcionalidad y equidad como garantías constitucionales.

⁽²¹⁾ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, vol. I, Ed. Porrúa, México, 1959, p.216.

⁽²²⁾ SMITH, Adam, *La Riqueza de las Naciones*, Fondo de Cultura Económica, México, 1958, p.726.

d) Se establezca a favor de la Administración activa. Al respecto, diversos tratadistas establecen que dicha característica se desprende también del artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Este artículo dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio, es decir, a los gastos públicos del Estado como organización política soberana, por tanto, se excluye a los organismos que no forman parte de dichos entes, o sea, que Constitucionalmente no hay obligación de contribuir o pagar tributos para cubrir gastos distintos a los que eroguen éstos.

¿Qué debemos entender con esto? ¿es que acaso las Secretarías y dependencias del Poder Ejecutivo, se encuentran excluidas, así como también los Poderes Legislativo y Judicial? Dichos cuestionamientos quedan totalmente superados si atendemos a algunas disposiciones del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1998, en las que se puede apreciar cómo estos organismos, son tomados en cuenta al establecerse la disposición que obliga a contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio.

“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará facultada para interpretar las disposiciones del presente Decreto para efectos administrativos y establecer medidas conducentes a su correcta aplicación”.⁽²³⁾

“Los titulares de las dependencias así como los órganos de gobierno y los directores generales o sus equivalentes de las entidades, en el ejercicio de sus presupuestos aprobados, serán responsables de que se ejecuten con oportunidad y

⁽²³⁾ Art. 4º del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1998.

eficiencia de las acciones previstas en sus respectivas programas, conforme a lo dispuesto en el presente decreto y demás disposiciones aplicables...”⁽²⁴⁾

“... Las ministraciones de fondos a las dependencias serán autorizadas por la Secretaría, de acuerdo con los programas y metas correspondientes. La propia Secretaría podrá reservarse dicha autorización y solicitar a las coordinadoras de sector la revocación de las autorizaciones que, a su vez, hayan otorgado a sus entidades...”⁽²⁵⁾

Correlativamente con lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV constitucional, los artículos 73, fracción VII Y 74, fracción IV establecen que en la esfera federal, el Congreso de la Unión discutirá y aprobará anualmente el Presupuesto del Estado Federal.

e) El impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos. El Congreso de la Unión decreta los impuestos que considera son suficientes para satisfacer el Presupuesto de Egresos que discute y aprueba, por lo tanto, el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados. Todo impuesto que se establezca y que no esté destinado a satisfacer el gasto aprobado por la Cámara de Diputados, debe reputarse inconstitucional.

Aportaciones de Seguridad Social. De acuerdo con la fracción II del Artículo 2º del C.F.F. en vigor, “aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la 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 proporcionados por el mismo Estado.”

⁽²⁴⁾ Art. 28 del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1998.

⁽²⁵⁾ Art. 34 del Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio Fiscal de 1998.

Las aportaciones de Seguridad Social no son en realidad verdaderos tributos o contribuciones, sino aportes económicos que deben hacerse al Estado para que éste cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece el Artículo 123 constitucional a cargo de los patrones.

Cabe preguntarse, ¿por qué estas aportaciones son objeto de regulación fiscal? El Seguro Social es el instrumento básico de la seguridad social y está establecido como un servicio público de carácter nacional. El IMSS es un organismo descentralizado con personalidad y patrimonio propios. Tiene además el carácter de un organismo fiscal autónomo con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos.

La SCJN ha considerado que la circunstancia de que el IMSS tiene el carácter de organismo fiscal autónomo no desnaturaliza sus fines, sino que “muy por el contrario, con las facultades derivadas de tal carácter se garantiza una mayor seguridad en la prestación eficaz del servicio público del Seguro Social, en cuanto que requiriéndose una prestación del servicio en forma ininterrumpida, existe la necesidad de recabar los fondos económicos que lo sustenten de otra manera efectiva y rápida, lo cual se logra cuando el IMSS en su carácter de organismo fiscal autónomo, hace la determinación de los créditos, percibe las cuotas exhibidas voluntariamente por los obligados o en su caso promueve el cobro por el medio económico-coactivo”.⁽²⁶⁾

Originalmente, el artículo 135 de la Ley del Seguro Social de 1942 dispuso que el título donde conste la obligación de pagar las aportaciones tenía el carácter de título

⁽²⁶⁾ Informe del Presidente de la SCJN, Presidencia, p.329, A. en R. 4607/55, Manufacturas Unidas, S.A.

ejecutivo, lo que hacía que el IMSS tuviera que demandar a los patrones que no pagaban sus cuotas oportunamente.

Más en el mismo año de 1942, se reformó la Ley del Seguro Social para el efecto de establecer que “la obligación de pagar las aportaciones tendrá el carácter de fiscal”.

Es así como la respuesta a nuestra pregunta la encontramos en el hecho de que con el objeto de facilitar su cobro, por disposición de la ley, las aportaciones de seguridad social tienen el carácter de contribuciones. En otras palabras, como las contribuciones son objeto de un procedimiento administrativo de ejecución fiscal, se ha considerado conveniente otorgarles a estas aportaciones el tratamiento legal de contribuciones o tributos, a fin de dotar al Estado de los elementos necesarios para cobrarlas en forma oportuna y rápida.

Pero independientemente de lo anterior, las aportaciones de seguridad social nada poseen en común con las demás contribuciones (impuestos, derechos, contribuciones especiales), toda vez que no derivan de la relación jurídico-tributaria sino de obligaciones constitucionales en materia laboral.

Contribución de mejoras. La contribución de mejoras es una figura jurídica tributaria de reciente creación, que ha sido recogida por casi todas las legislaciones, aunque con diversas denominaciones como: impuesto especial, tributo especial, contribución especial, impuesto de plusvalía, impuesto de planificación, derechos de cooperación o, simplemente contribución.

Existen diversas definiciones doctrinales de acerca de lo que es la contribución de mejoras.

Margain Manautou⁽²⁷⁾ define la contribución especial o de mejoras, como “una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como contribución a los gastos que ocasionó la realización de una obra o un servicio de interés general y que los benefició o beneficia en forma específica”.

Aguirre Pangburn⁽²⁸⁾ sostiene “que son tributos especiales los establecidos en la ley a todas aquellas personas que se benefician en forma especial por una función pública administrativa, la que a su vez proporciona un beneficio colectivo”.

Para De la Garza⁽²⁹⁾, contribución especial es “la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica”.

Arrijo Vizcaíno⁽³⁰⁾ define la contribución de mejoras de la siguiente manera: “las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate”.

(27) MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Derecho Tributario*, Ed. Porrúa, México, 1993, p.121.

(28) AGUIRRE PANGBURN, Rubén Octavio, *Los Tributos Especiales en la Doctrina y la Legislación Mexicana*, México, 1996.

(29) DE LA GARZA, Sergio F., op. cit., p.344

(30) ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 1991, p.342.

Para Geraldo Ataliba⁽³¹⁾ “contribución es el tributo vinculado cuya hipótesis de incidencia consiste en una actuación estatal indirecta y mediatamente (mediante una circunstancia intermediaria) referida al obligado”.

Nuestro Código Fiscal de la Federación consagra su existencia en la fracción III de su artículo 2º. Es una figura que se encuentra sumamente arraigada en las Haciendas Públicas de las Entidades Federativas desde hace ya mucho tiempo. De acuerdo con dicho numeral: “Contribuciones de Mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.”

Entre las principales características de la contribución especial, destacan las siguientes:

a) La contribución no es una prestación. Deriva de un acto unilateral por parte del Estado. Aún cuando el causante o sujeto pasivo obtiene un beneficio directo y específico de la obra realizada por el Estado, no podemos argumentar que tal circunstancia imprime a este crédito fiscal el carácter esencial de contraprestación.

El contribuyente no percibe ningún ingreso en su patrimonio. Experimenta un beneficio especial consistente en el aumento de valor de un bien inmueble de su propiedad, pero ello es como consecuencia de una obra pública cuya propiedad es del ente público.

b) Es una obligación ex-lege. El cobro de las contribuciones de mejoras debe encontrarse fundado en una ley. Siendo tributo la contribución especial, se aplica lo dicho para el tributo en cuanto se trata del principio de legalidad, que debe regir a la

⁽³¹⁾ ATALIBA, Geraldo, *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, trad. al español, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1977, n.104.

contribución de mejora, así como a la naturaleza *ex-lege* de la obligación de pagar la contribución de mejora; por lo tanto, para su validez normativa, debe encontrarse prevista en una norma jurídica expresamente aplicable al caso y previamente expedida conforme al proceso legislativo que nuestra Constitución establece.

c) Su hecho generador está constituido por la existencia de un beneficio diferencial originado por una obra pública. Las contribuciones especiales se generan como consecuencia de la prestación de servicios públicos generales indivisibles. Es decir, servicios que benefician a la totalidad de la población. La única peculiaridad en este caso se da en el hecho de que tales servicios, con respecto al referido beneficio general, representan para los propietarios de los inmuebles circundantes un beneficio directo y específico que no alcanza a los demás miembros de la comunidad: el de incrementar el valor comercial de sus propiedades.

En atención a esto, debemos aclarar que no es el pago por un servicio público prestado por el Estado u otras entidades públicas, sino el equivalente por el beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir, que la contribución se paga no por el servicio que el Estado ha prestado, sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de este servicio.

Ataliba, cuya definición de contribución especial hemos anotado anteriormente señala que en la contribución de mejora se dan los siguientes elementos:

- 1.- Una actuación o actividad estatal: obra.
- 2.- Una situación consecuente: aumento de valor.
- 3.- Un nexo de causa y efecto.

“En la contribución de mejora se necesita una actividad estatal referida mediata e indirectamente al contribuyente, más un aumento de valor de su propiedad”. Según Ataliba, si falta uno de esos elementos, falta un presupuesto de hecho de la contribución de mejora, y por tanto, no existe obligación tributaria.⁽³²⁾

d) Debe ser proporcional y equitativa. Hemos analizado ya de manera simple, lo que se puede entender por proporcional y equitativo, es decir, respetar el principio de justicia tributaria, según el cual es obligación de todo ciudadano contribuir al sostenimiento del Estado en función de su respectiva capacidad económica, sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Por lo tanto, en este caso, la aportación económica debe ser menor al valor de la obra ejecutada o del servicio prestado, es decir, que el Estado no puede pretender recuperar a través de la contribución especial el costo total de la obra o servicio sino que únicamente debe cobrar a los contribuyentes la parte que corresponda al especial beneficio que supone para ellos la ejecución de una obra pública de interés general, o bien una parte del gasto que corresponde a la prestación del servicio que por el interés general debe recibir el prestatario del mismo, pues el Estado debe absorber la otra parte del valor de la obra o del gasto por el servicio prestado.

e) El autor del hecho generador es la Administración. La contribución como tributo que es, constituye una contribución para sufragar los gastos públicos del Estado. El autor del hecho generador, es la Administración Pública que realiza la obra. Generalmente esas autoridades son municipales, y las obras que se realizan son obras urbanas, como construcción o ampliación de avenidas o parques públicos, pavimentación, embanquetado y alumbrado de calles, etc. Pero también pueden ser

⁽³²⁾ ATALIBA, Geraldo, *idem*, ns. 69.1 a 69.12.

obras públicas realizadas por autoridades estatales, tales como la construcción de caminos y carreteras, o por el Gobierno Federal, como la construcción de distritos de riego.

El Estado debe exigir esta prestación tratándose de aquellas obras o servicios de interés general que benefician de manera específica a determinadas personas, siempre y cuando no se pueda recuperar el costo de la obra o servicio con su sola explotación. Por ejemplo, deben quedar fuera obras como la construcción de centros comerciales o aeropuertos, porque aún cuando su construcción beneficia económicamente a los propietarios de los predios vecinos, el costo de la obra, es lógico, se supone se recuperará al poner en funcionamiento dichos lugares, con las cantidades que se cobren al prestar el servicio.

Tampoco es aconsejable aplicar esta figura, cuando el precio pueda ser un estorbo para la consecución del fin buscado por el Estado con el servicio, por ejemplo, la finalidad que se busca al proporcionar la credencial de elector a los ciudadanos, es la de tener un padrón electoral confiable que permita acceso a la población a las elecciones, si el Estado estableciera una cuota para la obtención de la misma, esto significaría un estorbo para la consecución del fin buscado, ya que habría quienes por no pagar la expedición de dicha credencial, no acudirían a solicitar el servicio, ni aún para ejercitar un derecho tan importante como lo es el votar.

Concluiremos entonces, definiendo a la contribución de mejoras, como el pago por un especial beneficio que obtiene algún sector de la población por la realización de una actividad estatal de interés general, ya sea que ésta se dio de manera espontánea o fue provocada por el particular.

Derechos. Constituyen los derechos, otra de las figuras tributarias a analizar. Una nueva categoría en lo que a ingreso público se refiere.

Es conocida en forma indistinta, tanto por la legislación como por la doctrina, en los diferentes países, como derecho o tasa.

Concepto de Derechos. El Código Fiscal en su art. 2^o, al incluir a estos dentro de la clasificación de contribuciones los define de la siguiente manera: “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”.

Habremos de entender por lo tanto que los derechos como contribuciones que son, deben estar sujetos a los principios sancionadores de éstas; y es precisamente esta afirmación, la que habrá de enfatizar la importancia de nuestro trabajo.

Respecto de los derechos, Rodríguez Lobato nos dice: “La segunda figura tributaria en importancia como fuente de recursos para el Estado es la que en nuestro país se denomina derechos y que en otros países se conoce bajo el nombre de tasa”.⁽³³⁾ En México, el derecho y la tasa no constituyen sinónimos, ya que el término tasa constituye uno de los elementos del tributo, y como tal se reserva para hacer referencia a

⁽³³⁾ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., p.75.

una cantidad que se expresa porcentualmente y que se aplica a la base gravable, dando así como resultado el monto del impuesto que se ha de pagar.

Esta figura, la de los derechos, es la más difícil de caracterizar, mas puede puntualizarse que es muy grande su importancia como fuente de recursos para el Estado, ya que a través de ellos el Poder Público recauda grandes sumas que le hacen recuperar las erogadas en la prestación de servicios sobre los que ejerce un poder de monopolio.

Generalmente se define a los derechos o tasas como contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado.

El Estado justifica la imposición del pago de derechos expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular y dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es de la misma intensidad que tratándose de los servicios públicos generales, es entonces así, que el usuario debe soportar el costo del servicio. Los derechos suponen una utilidad particular que beneficia al individuo por el funcionamiento de un servicio cuyo objetivo es prestar esa utilidad a los particulares.

Giannini nos dice que “cuando el servicio público, por su naturaleza y el modo en que está ordenado se traduce en una serie de prestaciones que afectan singularmente a determinadas personas, ya sea porque éstas lo solicitan o porque deban recibirlas en cumplimiento de una norma legal, es justo que recaiga sobre ellas, si no la totalidad, sí al menos, la mayor parte de los gastos necesarios para la prestación del servicio”.⁽³⁴⁾

⁽³⁴⁾ GIANNINI, A. D., op. cit., p. 22.

Para Dionisio J. Kaye el derecho viene a ser “ la contrapartida proporcional del servicio. Dice: “que si la contribución no correspondiese al beneficio del servicio, se trataría de un impuesto”.⁽³⁵⁾

En relación con los derechos, afirma Jarach que “ un principio que es obvio, y que es común también al derecho privado, es aquél de hacer pagar un determinado gravamen a aquellos que reciben en cierta oportunidad un servicio determinado”.⁽³⁶⁾

Debido a la complejidad creciente en las condiciones económicas que se presentan en estos tiempos, tanto en relación con el Estado como con los particulares, éste se ha visto obligado a utilizar esta forma de tributo, el cual viene a constituir una especie de financiamiento de los servicios públicos, ya que en parte, gracias al pago de los derechos, es que el Estado puede ofrecer sus servicios de manera más eficaz y con una mayor calidad.

En nuestra legislación fiscal federal se pagan derechos por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, como en la enajenación de bienes del dominio público de la Nación. La característica esencial consiste en que en su prestación o enajenación se ejerce un poder de monopolio por la Federación.

Se justifica el pago de derechos, atendiendo el monto a pagar al interés público y no por el costo o valor del servicio o bien; por lo que entonces la contraprestación puede estar abajo del costo del servicio, puede ser igual, o estar por encima de éste. Es así que la cantidad exigible no siempre estará regida por una relación razonable con el costo del servicio.

⁽³⁵⁾ J. KAYE, Dionisio, *Derecho Procesal Fiscal*, Colección de Ensayos Jurídicos, Ed. Themis, México, 1994, p.48.

⁽³⁶⁾ JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, vol. I, Buenos Aires, 1957, págs. 180-181.

Según Margáin Manautou para que el pago pueda considerarse como un derecho, esta figura tributaria debe definirse “como la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa, en pago de servicios administrativos o por la explotación de bienes sobre los cuales el Estado ejerce un poder de monopolio”.⁽³⁷⁾

Pugliese afirma que el derecho corresponde “a servicios del Estado de carácter jurídico administrativo que éste presta en su calidad de órgano soberano”.⁽³⁸⁾

Giannini sostiene que la tasa “es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida en que ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado”.⁽³⁹⁾

Giuliani Fonrouge afirma que la tasa 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”.⁽⁴⁰⁾

Arrijoa Vizcaíno dice: “Son derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la Ley, en pago de un servicio público particular divisible”.⁽⁴¹⁾

De las anteriores definiciones establecidas por la doctrina, podemos observar, que son diversos los elementos que conforman a la contribución denominada “derechos”, de los cuales algunos se encuentran contenidos en la definición que nos da nuestro Código Fiscal en su artículo 2^o fracción IV, y que a continuación analizaremos.

⁽³⁷⁾ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, op. cit., p.116.

⁽³⁸⁾ PUGLIESE, Mario, op. cit., p. 42.

⁽³⁹⁾ GIANNINI, A. D., op. cit., p. 18.

⁽⁴⁰⁾ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Ed. Palma, Bs. As., 1969, p.263.

⁽⁴¹⁾ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 1991, p.324.

Análisis de los elementos de la definición legal contenida en el artículo 2º fracción IV del Código Fiscal de la Federación. El artículo 2º, fracción IV del Código Fiscal de la Federación define a los derechos como “las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”. De similar manera los define la Ley Federal de Derechos en su artículo 1º el cual dice: “Los derechos que establece esta Ley, se pagarán por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público o por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación”.

De acuerdo a las definición legal anterior, establecemos como elementos de la misma los siguientes:

El cobro debe encontrarse fundado en una ley. No obstante que el Derecho constituye una exteriorización de la soberanía del Estado, dicha voluntad estatal debe contenerse en una norma jurídica, con rango de ley. Dice al respecto De la Garza: “La obligación de pagar el derecho es *ex-lege* porque para su nacimiento es necesaria la conjugación de la hipótesis contenida en la norma legal y la realidad del hecho generador. Su fuente nunca es un acuerdo de voluntades entre el contribuyente y el Estado.”⁽⁴²⁾

Hemos visto ya cómo el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar cada año las contribuciones que deben cubrir el presupuesto, y los derechos, al ser un tipo de

⁽⁴²⁾ DE LA GARZA, Sergio F., op. cit., p.331.

contribuciones previstas en nuestra legislación, deberán compartir de todos los principios y requisitos previstos para éstas.

Esta característica se deriva del principio de legalidad, el cual analizaremos en el siguiente capítulo, y es así como concluimos que el Estado, para exigir el pago de una contraprestación por un servicio prestado, debe apoyarse en una ley expedida por el Congreso. Es decir, el derecho o tasa, como tributo que es, es debido por el contribuyente en virtud de que la soberanía del Estado hace obligatorio su pago.

Uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación. En nuestra legislación se establece un presupuesto de hecho, el cual consiste en aprovechar bienes del dominio público de la Nación, por el cual se hará el pago de una contribución; pago de derechos por uso del dominio público.

Semejante hipótesis o presupuesto a nuestro parecer, se sale por completo del esquema que para la figura de los derechos es aplicable generalmente dentro de la teoría.

Las razones de tal pronunciamiento, las expondremos más adelante, dentro del presente estudio.

El servicio debe ser prestado necesariamente por el Estado. El servicio generador de derechos debe ser un servicio que preste el Estado directamente a través de la Administración Centralizada (Poder Ejecutivo) y no por organismos descentralizados, así como tampoco por el servicio de justicia que presta el Poder Judicial, ni el Poder Legislativo por los servicios de su ramo.

El servicio deberá ser entonces público, o sea, que debe derivarse del actuar soberano del Estado y no de un actuar de igual a igual entre el administrado y la administración pública, porque si no, como dice Rigoberto Reyes Altamirano, estaremos en presencia de un “servicio privado”.⁽⁴³⁾

En este tercer elemento la dificultad que se presenta es la de saber exactamente que servicios son los que se retribuyen con derechos y cuáles generan otro tipo de ingresos.

La teoría de los servicios públicos divide en tres las clases de servicios: 1.- los servicios generales indivisibles, definiendo a éstos como aquellos servicios que benefician a toda la colectividad y el aprovechamiento individual no puede ser medido, 2.- los servicios divisibles particulares, que son aquéllos que benefician directamente al particular, y por lo tanto, el aprovechamiento individual sí puede ser medido y, 3.- los servicios generales divisibles, de los cuales, es la colectividad la interesada en que sea precisamente el Estado y no los particulares el que preste el servicio.

En la primera clase, encontramos entonces, que técnicamente le es imposible al Estado exigir el pago de una contraprestación por el aprovechamiento que se haga de estos servicios, y es así que no pueden ser entonces retribuidos en ninguna forma.

Dentro de la segunda clase de servicios, podemos encontrar que sí es factible vincular a la prestación del servicio, la obligación de pagar una contraprestación.

⁽⁴³⁾ REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *Elementos Básicos de Derecho Fiscal*, Ed. Universidad de Guadalajara, Guadalajara, Jalisco, México, 1993, p.47.

Y en la tercera clase, el servicio a pesar de beneficiar a la colectividad, cuenta con un aprovechamiento que si puede ser individualizado y por tanto retribuido de alguna manera.

Es así como Valdés Costa, en Uruguay, escribe: “que las tasas corresponden a aquellos servicios inherentes al Estado que no se conciben prestados por particulares, dada su íntima vinculación con la noción de soberanía”.⁽⁴⁴⁾

Flores Zavala escribe: “los ingresos que se perciben por el Estado por actividades que no son propias de sus funciones de derecho público, ingresan al Estado bajo el rubro de productos. Generalmente estas actividades no las desarrolla el Estado directamente, sino por medio de empresas de economía mixta y el ingreso tiene propiamente el carácter de un dividendo”.⁽⁴⁵⁾

No debe quedar inadvertido entonces, que el derecho se refiere siempre al ejercicio de funciones inherentes al Estado, en sus funciones de Derecho Público.

El pago es obligatorio. Aunque este no es un elemento que se pueda observar a simple vista del desglose de la definición que en el art. 2º establece nuestro Código, éste es inherente a tal definición. La obligatoriedad del pago, nace de la conjunción de la norma legal establecida por la voluntad unilateral del legislador y el hecho generador.

La obligación concreta de pagar los derechos deriva de la realización del presupuesto previsto en la ley como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el deber de pagar proviene del hecho de haber coincidido con la situación señalada para que nazca la obligación fiscal.

⁽⁴⁴⁾ VALDES COSTA, Ramón, op. cit., n.4.

⁽⁴⁵⁾ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Los Derechos*, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 1955, págs. 223-225, n.10.

Desde el momento en que el Estado presta un servicio en sus funciones de Derecho Público, cuyo valor debe ser sufragado por el particular, surge a cargo de éste la obligación de pagarlo, pues en ese momento el contribuyente coincidió con la situación prevista por la ley como hecho generador. Aquí debemos precisar que aun cuando el servicio prestado por el Estado es a solicitud del particular, también lo es que una vez prestado, el particular está obligado a pagarlo. Es así entonces que el hecho de solicitar un servicio o un bien, no impone la obligación de pagarlo, sino que ésta surge hasta el momento en que se satisface lo demandado.

Concluimos entonces que el hecho de que el particular provoque la prestación del servicio o el uso o aprovechamiento del bien, no significa que el pago del mismo sea voluntario, ya que como dijimos al principio de nuestro capítulo, el Estado ejerce monopolio sobre el servicio o bien, y si éste es esencial para el particular, será entonces imposible para él, escapar de la obligación de pagar lo que se le exige.

Cada uno de estos elementos son indispensables para la existencia de la figura llamada derechos, la falta de alguno de ellos nos llevaría a estar en presencia de alguna otra figura tributaria, como podrían ser los productos o aprovechamientos ya brevemente analizados en el presente trabajo.

Crítica que procede según la doctrina, al concepto legal de derechos adoptado en nuestro sistema jurídico. Analizando los distintos elementos que forman parte de la definición de derechos ofrecida en el Código Fiscal de la Federación, nos llama enormemente la atención la inclusión de lo que se considera un cobro de éstos por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación.

Los doctrinistas, al definir la figura tributaria de los derechos, no hacen exposición de éstos mas que en relación con los que se pagan como contraprestación o con motivo de la prestación de un servicio público y construyen sus teorías exclusivamente sobre los derechos que se pagan por la prestación de servicios, es decir, de la actividad del Estado referida a un particular; ninguno da relevancia alguna al derecho por utilización de bienes del dominio público. En cuanto a legislaciones, es solamente en la española donde hemos encontrado que se denominan derechos (o tasas), a las contraprestaciones que cobra el Estado por el uso o aprovechamiento de bienes de su patrimonio.

No se ha marcado, por tanto, una línea significativa en sostener la posibilidad de configurar el presupuesto de hecho del derecho a partir de los actos de uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público. La razón está en que en el punto que analizamos, no existe una actividad estatal y no se trata de una concretización de servicios inherentes al mismo Estado, aprovechable por los particulares, por tanto la consistencia y apoyo doctrinario que este presupuesto ha obtenido es muy escasa, casi nula.

Anota De la Garza: “ En la exposición de Motivos de la Ley de Derechos de 1982 se dice que existen bienes de la Nación que son usados o aprovechados por los particulares y que por lo tanto se deben cobrar derechos por su uso o aprovechamiento..., que es justo que quienes se benefician con su explotación, uso o aprovechamiento cubran los derechos correspondientes, para que la Nación a su vez también participe de dichos beneficios”.⁽⁴⁶⁾

⁽⁴⁶⁾ DE LA GARZA, Sergio F., op. cit., p. 341.

La lógica nos permite apreciar que es natural que por el uso o aprovechamiento que un determinado individuo haga de los bienes del dominio público deba pagar una contraprestación, sin embargo, de ello no se deriva que esta contraprestación que se paga tenga el carácter de derecho.

El pago por el uso o aprovechamiento que se haga de los bienes del dominio público reúne tal vez algunos de los elementos que forman parte de la definición de derechos, ya que: - su cobro puede perfectamente encontrarse fundado en la ley, - es el Estado el que fija unilateralmente dicha contraprestación, de manera que el particular usuario no pueda discutirla ni negociarla y; - por consiguiente su pago es obligatorio. En donde su naturaleza difiere con los derechos es en que no se trata de una actividad del Estado, la cual sea traducida en servicios inherentes a éste y a su vez los mismos puedan ser aprovechados por el particular. Es entonces que como dice Antonio Jiménez G.: “La figura y el pago del derecho se vincula siempre a la prestación de un servicio por parte del poder público, y sigue diciendo: es así, que el Estado mexicano no expide los pasaportes para obtener una suma de dinero del solicitante, sino que realiza lo anterior para cumplir con una función propia, como lo es la de llevar un control de sus nacionales”.⁽⁴⁷⁾

Para De la Garza, la Suprema Corte de Justicia ha establecido con toda razón “que los tributos se juzgan de acuerdo con sus características y naturaleza, y no precisamente de acuerdo con el nombre que caprichosamente les quiera dar el Legislador”.⁽⁴⁸⁾ Por eso, aun cuando al pago de una contraprestación a cargo del particular se le pretenda encuadrar en una determinada acepción por parte del legislador, sólo habrá que atender a

⁽⁴⁷⁾ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Ed. Ecasa, México, 1985, p.87.

⁽⁴⁸⁾ DE LA GARZA, Sergio F., op. cit., p. 341.

sus características para darnos cuenta de cuál es la figura tributaria de la que se trata realmente.

Habremos de poner especial atención, en las características que lleva implícitamente el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público, recordando el análisis que de los impuestos hicimos en nuestro primer capítulo.

Concluimos por tanto, que resulta bastante impropia la pretensión por parte del legislador, de que por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación se pretenda el pago de derechos, cuando atendiendo a sus características y naturaleza, nos encontramos frente a la figura del impuesto, ya que éste como instrumento de cobertura financiera será utilizado en aquellos casos en que la actividad del Estado no haya sido provocada por gestión particular del administrado; en este caso, no nos encontramos frente a una actividad del Estado, la cual sea traducida en servicios que le sean inherentes a éste, y a su vez sean aprovechados por el particular.

Diferencias entre derechos e impuestos. Como contribuciones definidas en el artículo 2º del C.F.F., ambas prestaciones tienen como finalidad sufragar los gastos públicos; ambas corresponden a la categoría única de tributos o contribuciones, y por lo tanto, ambas figuras tributarias coinciden con una serie de elementos en común como podrían ser que son creadas por la ley y se pagan obligatoriamente.

Pero así como presentan esta serie de similitudes, entre estos dos ingresos tributarios se presentan diferencias substanciales que es necesario destacar para su correcta diferenciación:

a) Estimamos que la diferencia principal entre el impuesto y el derecho, es el presupuesto normativo que da nacimiento a la obligación de pago, ya que en el impuesto lo constituye siempre un hecho indicador de capacidad contributiva y no se refiere a ninguna actividad o conducta institucional por parte del Estado, el monto de los impuestos se fija sobre una parte proporcional del ingreso, utilidad o rendimiento que el contribuyente obtiene como consecuencia de la realización de determinadas actividades económicas, por ejemplo la percepción de una utilidad, la percepción de un salario u honorario, etc.; en cambio en el derecho, siempre dicho presupuesto objetivo a cuya realización se vinculará el momento de nacimiento de la obligación de pago, lo constituirá el acto del particular, que solicita la realización de una conducta por parte del Estado, esto es, de un servicio público que lo va a beneficiar de manera directa y específica, por ejemplo por servicios de publicación que se prestan en el Diario Oficial de la Federación, por la prestación de servicios consulares y anteriormente, por la solicitud de expedición y vigencia de patente, etc.

b) En relación con la anterior diferencia encontramos también que, mientras los impuestos se causan debido a que el sujeto pasivo, al llevar a cabo sus actividades económicas, se coloca dentro de la hipótesis o supuesto normativo establecido en la ley impositiva, el cobro de los derechos se origina en un acto de voluntad de dicho sujeto pasivo que solicita de la Administración Pública la prestación de un servicio que lo beneficia de manera directa y específica.

c) Tanto en la figura del impuesto como en la de los derechos, el pago se destina al gasto público, pero la prestación que debe otorgar el Estado por el pago del impuesto, es de fin mediato y es para toda la generalidad, mientras que en los derechos la prestación que realiza el Estado por el pago de éstos se da en forma inmediata a través

de la prestación de servicios, y que además se efectúa para una persona determinada y es esto lo que hace la diferencia.

d) Y por último indicamos que, mientras el producto o rendimiento de los impuestos se destina a sufragar el costo de servicios públicos generales indivisibles, el Estado los canaliza a engrosar una masa común que financia todo o parte del gasto público, el producto o rendimiento de los derechos debe estar destinado a cubrir el costo de los servicios públicos particulares divisibles, los asigna al financiamiento de ciertos satisfactores o servicios; es decir, la diversa afectación o destino que el Estado da a los ingresos que percibe por ambos conceptos.

Haciendo una conclusión de lo expuesto, puede decirse que la diferencia medular entre las dos figuras en comento, se encuentra en el presupuesto de hecho que les da origen y su diferente contextura para cada una de ambas figuras tributarias.

Derivado de lo anterior, podremos darnos cuenta de que el cobro que se hace por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, no coincide con los elementos que caracterizan a la figura de los Derechos; que es necesario por lo tanto, una adecuación al concepto legal establecido en nuestra legislación, que por una vez más ha definido a una figura de acuerdo a la conveniencia que esto pueda representar, en lugar de atender a su naturaleza.

C) Ingresos que no son contribuciones.

El Estado recibe algunos otros ingresos cuya obligatoriedad de su pago no tiene su fuente en la voluntad unilateral del Estado. Es decir, que para su obtención es necesaria la existencia de convenio entre quien recibe el ingreso y entre quien lo paga.

En el C.F.F. encontramos como ejemplos de éstos los aprovechamientos y productos.

Aprovechamientos. En 1938 el C.F.F. dividía los ingresos públicos en cuatro clases: impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, y definía a estos últimos como “los demás ingresos ordinarios del erario federal no clasificables como impuestos, derechos ni productos; los rezagos, que son los ingresos federales que se perciben en año posterior al en que el crédito sea exigible y las multas”.

En el C.F.F de 1967 se sostuvo igual concepto de lo que por aprovechamientos se debía entender, más excluyó a los rezagos.

En el actual C.F.F. se define a los aprovechamientos como “los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Asimismo, dispone que los recargos, sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización que se cubre por cheques no pagados que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.”

Ejemplos de éstos los podemos encontrar dentro de la Ley de ingresos en su artículo 1º frac. VII: las multas, indemnizaciones, reintegros; también obras hidráulicas, participaciones a cargo de concesionarios de energía eléctrica y cuotas compensatorias.

Productos. El artículo 3º del C.F.F. define los productos como “las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado así como por el uso, aprovechamiento y enajenación de bienes del dominio privado.”

Cuando el Estado no actúa como autoridad, es decir, como persona de derecho público sino como persona de derecho privado, o sea en el mismo nivel de los particulares, los ingresos que percibe el Estado tienen el carácter de “productos”. En otros países reciben el nombre de precios.

Los productos tienen su fuente en acuerdos de voluntades y por ello se les denomina también ingresos *ex contractu*.

La Ley de Ingresos de la Federación en su artículo 11 establece que los ingresos que se obtengan por los productos se destinarán a las dependencias que enajenen los bienes o presten los servicios para cubrir sus gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión hasta el monto que señale el presupuesto de egresos que le hubiere sido autorizado por el mes que se trate. Los ingresos que excedan dicho límite no tendrán fin específico y deben enterarse a la Tesorería de la Federación.

CAPITULO II

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES MÁS IMPORTANTES QUE RIGEN LA TRIBUTACIÓN EN MÉXICO.

El poder tributario que ejercen en México tanto la Federación como los Estados, a través del Congreso General y de las legislaturas locales, no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República. Tienen el carácter de garantías individuales, o lo que es lo mismo, de derechos subjetivos públicos y constituyen una parte de las limitaciones al poder del Estado, en sus aspectos legislativo y ejecutivo, que hacen del Estado Mexicano un Estado de Derecho.

En la Constitución se enumeran ciertos derechos del individuo llamados fundamentales, que expresa y concretamente, se sustraen de la invasión del Estado. El artículo 1o. de nuestra Constitución dice: “En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que esta Constitución otorga”, esas garantías están especificadas en los siguientes artículos hasta el 28, preceptos que de manera expresa determinan los detalles y los derechos que se designan como derechos del hombre o derechos humanos, y que nuestra Constitución admite. La parte de la Constitución que trata de estos derechos fundamentales del hombre, recibe el nombre de *dogmática*⁽⁴⁹⁾. Tena Ramírez clasifica estos derechos en dos categorías: “derechos del individuo aislado y derechos del individuo relacionado con otros individuos. Todos son derechos de la persona frente al Estado, pero la primera categoría comprende derechos absolutos, como la libertad de conciencia, la libertad personal, etc.; en tanto que la segunda clase contiene derechos individuales que no quedan en la esfera del particular, sino que al

⁽⁴⁹⁾ La denominación de parte dogmática y parte orgánica de la Constitución se le atribuye al profesor español Adolfo Posada, quien así las llama y las explica en su *Tratado de Derecho Político*, Madrid, 1935, págs. 26 a 30.

traducirse en manifestaciones sociales requieren la intervención ordenadora y limitadora del Estado, como la libertad de cultos, la de asociación, prensa, etc.”⁽⁵⁰⁾

Pero no debemos entender que los individuos tienen tales derechos meramente porque la propia Constitución se los otorga, pues el precepto antes citado dice que otorga garantías, no derechos; las garantías son realmente una creación de la Constitución, en tanto que los derechos protegidos por esas garantías son los derechos del hombre, que no provienen de ley alguna, sino directamente de la calidad y de los atributos naturales del ser humano. Mas si bien esto es así, debemos reconocer como dice Luis Bazdresch “que si la ley constitutiva no garantiza ningún derecho del hombre, tales derechos resultan meras concepciones teóricas, sin aplicación práctica”.⁽⁵¹⁾

Las garantías configuran una relación constitucional, que en un extremo tiene al Estado en general y particularmente a todos y cada uno de sus órganos gubernativos, y en el otro extremo están todas y cada una de las personas que se encuentran en el territorio nacional y que por su sola condición humana son los titulares de dichas garantías. Esta relación obliga únicamente a las autoridades pues les impone en el ejercicio de sus facultades, las restricciones que propiamente componen las garantías, en tanto que las personas no necesitan dar ni hacer absolutamente nada para disfrutar de dichas garantías, simplemente respetar el marco de los respectivos preceptos constitucionales.

Derivado de lo anterior, es lógico que absolutamente todas las ramas involucradas en el ejercicio del poder, se encuentren reguladas, evitando así actos arbitrarios por los cuales los particulares vean lesionados sus derechos por no respetarse la garantía constitucional otorgada.

⁽⁵⁰⁾ TENA RAMIREZ, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1993, p.23.

⁽⁵¹⁾ BAZDRESCH, Luis, *Garantías Constitucionales, Curso Introductorio Actualizado*, Ed. Trillas, México, 1992, p.12.

La materia fiscal no es la excepción, y estos son los lineamientos o principios a los que debe sujetarse:

- Generalidad
- Irretroactividad de las leyes en perjuicio de las personas
- Legalidad
- Justicia (proporcionalidad y equidad)

A) Generalidad.

El principio de Generalidad es consecuencia directa del régimen de legalidad que impera en nuestro sistema Constitucional.

Se dice que una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Por eso se afirma que las leyes van dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos; o sea, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos.

La generalidad de las leyes está garantizada por la Constitución Federal. Véase la siguiente ejecutoria de la Corte:

Generalidad de las leyes. "Es carácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta (es decir que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de persona a todos los casos idénticos al que previenen en tanto no sean abrogadas). Una ley que carece de esos caracteres va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13

Constitucional y aún deja de ser una disposición legislativa en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden ser privativas tanto en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies y contra la aplicación de leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 Constitucional". Pleno, tesis 132, Apéndice 1988, Primera Parte, pág. 236.

Podemos decir entonces, que una ley es privativa cuando es inminentemente concreta e individual o personal, y que su vigencia esté limitada a una o varias personas determinadas; careciendo, por tanto, de los atributos de impersonalidad e indeterminación particular que peculiarizan a toda ley.

Como todas las leyes, las fiscales deben ser de observancia general. El ser general, es uno de los principales elementos del acto legislativo y en tales condiciones, los tributos o contribuciones participan de las características esenciales del acto que les da vida: la ley.

Igual obediencia les deben autoridades y contribuyentes. Las primeras son responsables de su violación conforme a las leyes relativas; las leyes tributarias imponen sanción por la infracción que de ellas cometan los particulares.

No deben confundirse las leyes privativas con las leyes especiales. Las primeras no crean situaciones generales, abstractas e impersonales mientras que las segundas, aún cuando se apliquen únicamente a una o varias categorías de personas o de hechos o situaciones, sí tienen la nota de generalidad. Leyes especiales, en materia tributaria son por ejemplo, las leyes que establecen tributos a los fabricantes de cerveza o de cemento, o el pago de tenencia de automóviles.

La circunstancia de que un decreto comprenda a un determinado número de individuos, no implica que se le considere privativo, pues para ello se requiere que la disposición se dicte para una o varias personas a las que se mencione individualmente, pues existen leyes relativas a cierta clase de personas, como los mineros, los fabricantes, o los propietarios de alguna clase de bienes, etc., las cuales no contienen disposiciones privativas ya que comprenden a todos los individuos que se encuentran o que llegan a encontrarse en la clasificación establecida.

Al respecto, Flores Zavala establece: “Las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma a cualquiera persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, solo así se debe ser sujeto del impuesto”.⁽⁵²⁾

La SCJN ha sostenido que en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, “se consigna, en primer término, la generalidad del impuesto para asegurar la igualdad, obligando a todos los habitantes de la República a contribuir para los gastos públicos que el Estado requiera para sus funciones. Mas esta generalidad del impuesto no significa que todas las personas físicas o morales deben de pagar todos los impuestos que el Estado se vea obligado a crear para cubrir sus necesidades presupuestales, y por esta razón el propio Constituyente señala inmediatamente después de la obligación, que la contribución sea proporcional y equitativa en los términos que fijen las leyes, dejando así al legislador ordinario la facultad de imponer las contribuciones que estime necesarias para cubrir el presupuesto. Así cada persona o categoría de personas serán causantes, en las materias determinadas por el legislador, cuando en la materia del impuesto se produzca tanto el hecho generador como su condición de contribuyente en

⁽⁵²⁾ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, vol. I, Ed. Porrúa, 1959, p.53.

esa materia". AR 3608/63, Cartuchos Deportivos, S.A., 27-II-73, U. 20 votos; AR 4381, Miguel Loyo Días y coags., AR 6168/63, Acumulados Alfonso Córdova Mendoza y coags.; Einar W. Hagaster y coags., y Allen M. Ellis y coags.

Este principio no se propone sancionar, en materia de impuestos, un sistema determinado ni una regla absoluta por la cual todos los habitantes o propietarios deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del Gobierno, sino que tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes. Este principio no priva al legislador de la facultad de crear categorías de contribuyentes afectados con impuestos distintos siempre que ellas no sean arbitrarias o formadas para hostilizar a determinadas personas o clases, es decir, siempre que las distinciones, categorías o clasificaciones se apoyen en una base razonable y respondan a una finalidad económica o social.

Margáin dice: "Que el impuesto sea general, significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Se habla que como excepción, sólo deben eliminarse aquéllas que carezcan de capacidad contributiva, entendiéndose que posee capacidad contributiva, cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, esto es, cuando tales ingresos o rendimientos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista".⁽⁵³⁾ Pero con respecto a esta excepción que se menciona, se acude al artículo 28 de la Constitución, en el que se declara que quedan prohibidas las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes.

⁽⁵³⁾ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, op. cit., p.43

La exención de impuestos, consiste en librar a alguien del pago de un tributo. La SCJN hace una interpretación y expone respecto a que, la prohibición que contiene el artículo 28 constitucional no puede referirse más que a los casos en que se trate de favorecer los intereses de determinada o determinadas personas estableciendo un verdadero privilegio y no cuando, por razones de interés social o económico se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas, por medio de leyes que tienen un carácter general. La tesis de nuestro máximo Tribunal dice:

Impuestos, Exención de. Es Constitucional cuando se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas. Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos a favor de categorías determinadas de sujetos. Séptima época. Pleno, tesis 82, Apéndice 1988, Primera Parte, pág.154.

Ernesto Flores Zavala puntualiza “que la interpretación que podemos llamar tradicional respecto a este precepto que figura en la Constitución de 1917, es aquélla que prohíbe la exención de impuestos concedida a título individual, pero no las que se otorgan por medio de disposiciones de carácter general.

Por otra parte, los preceptos constitucionales deben relacionarse para su interpretación unos con otros, y al admitirse la posibilidad de las exenciones de impuestos, aún cuando sean de carácter general, rompen con el principio de generalidad, que exige otro de los preceptos de la propia Constitución (art. 31, frac IV)”.⁽⁵⁴⁾

⁽⁵⁴⁾ FLORES ZAVALA, Ernesto, op. cit., p.192.

Analizaremos la validez constitucional de la exención de impuestos a los mínimos de existencia.

Hasta qué punto se salvaguarda lo dispuesto por el art. 28 Constitucional referente a la prohibición de exención de impuestos al exceptuar de pagarlos a toda una categoría de personas por medio de leyes que tienen un carácter general.

Bielsa sostiene que “nadie debe estar exento de tributar, sea cual fuere su ingreso, porque con ello se viola el principio de generalidad; además de que no es posible determinar, con mayor o menor precisión, la cantidad mínima requerida para vivir. Agrega que si todos participan por medio del voto en el gobierno de la cosa política, todos también deben participar en el sostenimiento de los gastos públicos”.⁽⁵⁵⁾

En contra de esta idea, Einaudi sostiene que “los mínimos de subsistencia deben estar exentos, pues exigir el pago de impuestos a quienes no perciben siquiera lo mínimo para vivir, es empobrecerlos más, obligándolos a solicitar ayuda al gobierno, que puede significar una erogación superior a aquella suma cubierta por el menesteroso, como tributo. Y que a propósito de los problemas para determinar el mínimo de subsistencia, aunque los reconoce, resulta preferible, dice, señalar una cantidad mínima a no señalar ninguna”.⁽⁵⁶⁾

Exención de impuestos. La exención de impuestos constituye una situación excepcional, por lo cual, la norma relativa no puede aplicarse sino a los casos especificados en ellas. Revisión fiscal 193/54. Manufacturera de Cemento Portland Cruz Azul. Instancia: Sala Auxiliar. S.J.F. 5 de julio de 1955. Ponente: Angel González de la Vega.

⁽⁵⁵⁾ BIELSA, R., *Compendio de Derecho Público*, tomo III, Ed La Jouane y cia., Derecho Fiscal, Buenos Aires, 1957, p.54.

⁽⁵⁶⁾ EINAUDI, L., *Principios de Hacienda Pública*, citado por Margáin Manautou, op. cit., p.44.

Exención de impuestos. Solo compete establecerla al poder legislativo en una ley, no al Ejecutivo en uso de la facultad reglamentaria. El establecimiento de exenciones fiscales, es facultad exclusiva del órgano legislativo, por lo que no cabe aceptar su ejercicio por parte del Ejecutivo a través de reglamentos, según se infiere del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto prohíbe “las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes”, reserva que se confirma por la íntima conexión que la parte transcrita tiene con la fracción IV del artículo 31 constitucional, que al establecer la obligación de contribuir al gasto público, impone la condición de que ello se logre “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Esta Suprema Corte siempre ha interpretado que en este aspecto, por ley debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual ha de considerarse que si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, que guardan una conexión inseparable con los elementos tributario de legalidad y equidad, sin que valga en contra tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal.

Octava época. Pleno, tesis P./J.25/91, S.J.F., tomo VII-Junio, pág.54.

Flores Zavala expresa que: “No hay violación al artículo 28 constitucional, porque en estos casos no existe propiamente exención de impuestos. Conceder una exención de impuestos, significa dispensar del cumplimiento de la obligación de pagarlos. Pero la obligación de pagar impuestos, empieza con la capacidad contributiva, de manera que, si el que percibe una renta mínima no tiene capacidad contributiva, no se le puede dispensar del cumplimiento de una obligación que no tiene”.⁽⁵⁷⁾

Nuestro punto de vista al respecto favorece las posturas de Einaudi y Flores Zavala. Resulta obvio y lógico que la obligación de pagar impuestos tiene una estrecha relación con la capacidad contributiva del particular, de tal manera que si éste no cuenta con los recursos suficientes para poder mantenerse y más aún, mantener a dos, o cinco o

⁽⁵⁷⁾ FLORES ZAVALA, Ernesto, op. cit., p.192

tal vez más personas que conformen su familia, mucho menos tendrá para contribuir al gasto que como bien se denomina, es “público”.

Emilio Margáin Manautou define la exención “como uno de los particularismos del derecho tributario y que es una figura que se establece por el legislador por razones de equidad, por razones de conveniencia o por razones de comodidad. En relación a lo establecido por el artículo 28 de la Constitución, señala que: mientras una exención se establezca con carácter general, sin pretender favorecer a determinada persona, sino para que gocen de ella todos los que se encuentren incluidos dentro de la situación prevista, no se viola lo dispuesto por el citado artículo”.⁽⁵⁸⁾

B) Irretroactividad de las leyes en perjuicio de las personas.

El artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Federal, dispone que “a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”, precepto que difiere de lo estatuido por el artículo 14 de la Constitución de 1857 que decía: “No se podrá expedir ninguna ley retroactiva”.

El fundamento de la prohibición de la retroactividad tanto en materia fiscal como en las demás leyes es este primer párrafo del artículo 14 de nuestra Constitución. La prohibición está dirigida no sólo al Poder Legislativo, para que no expida leyes retroactivas, sino también al Poder Ejecutivo para que no las aplique. Queda excluido de esa prohibición únicamente el Poder Constituyente.

Así lo ha establecido en jurisprudencia definida, la SCJN, la que se expresó en los

⁽⁵⁸⁾ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *La Constitución y algunos aspectos del derecho tributario mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967.

siguientes términos:

Retroactividad de la ley. “Las leyes retroactivas, o las dicta el legislador común o las expide el constituyente, al establecer los preceptos del Código Político. En el primer caso, no se les podrá dar efecto retroactivo, en perjuicio de alguien, porque lo prohíbe la Constitución; en el segundo, deberán aplicarse retroactivamente, a pesar del artículo 14 Constitucional, y sin que ello importe violación de garantía alguna individual. En la aplicación de los preceptos constitucionales, hay que procurar armonizarlos y si resultan unos en oposición con otros, hay que considerar los especiales como excepción de aquellos que establecen principios o reglas generales. El legislador constituyente, en uso de sus facultades amplísimas, pudo dar altas razones políticas, sociales o de interés general, establecer casos de excepción al principio de retroactividad y cuando así haya procedido, tales preceptos deberán aplicarse retroactivamente. Para que una ley sea retroactiva se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores y esta última circunstancia es esencial”.

Tesis jurisprudencial n.162 de la jurisprudencia común al Pleno y a las Salas, Apéndice al SJF de 1988, Segunda Parte, pág. 2682.

Según Gian Antonio Micheli, existe retroactividad “cuando una disposición vuelve al pasado, cuando pretende regir situaciones ocurridas antes de su vigencia retrobrando en relación a las condiciones jurídicas que antes no fueron comprendidas en la nueva disposición respecto de actos verificados bajo una disposición anterior”.⁽⁵⁹⁾

La definición de retroactividad ha sido proporcionada por la Corte Suprema a veces en función de una doctrina particular, como cuando ha dicho que para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores (Jurisprudencia núm. 162); o en forma más general, como cuando ha sostenido que: “La ley sólo es retroactiva cuando vuelve al pasado, sea

⁽⁵⁹⁾ MICHELI, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, trad. de Julio Banacloche, Ed. de Derecho Renidem, Madrid, 1975.

para apreciar las condiciones de legalidad de un acto o para modificar o suprimir los efectos de un derecho ya realizado”. SJF, Tomo LXXI, Ojeda Patiño, Sabás y coags., p.980.

En cuanto a la tributación, el máximo tribunal ha sustentado el siguiente criterio:

Retroactividad en la tributación. Normalmente las leyes deben aplicarse durante el período de su vigencia, sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al artículo 14 constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo aún bajo la vigencia de una nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida.

Con base en lo anterior, si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año regirán los hechos acaecidos durante el mismo, pero sin que puedan afectar, no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias de que éstas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique, necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias no producidas *facta pendencia* cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho. Vol. 38, tercera parte, p.53, Amparo en revisión 3295/71, Richardson Marrel, S.A. de C.V., 24 de febrero de 1972, 5 votos.

Querrá decir esto que al iniciarse una actividad que está exenta de pago de impuestos o bajo la vigencia de una tasa o tarifa que se considera benigna, ¿hay derechos adquiridos para que no se le grave en el futuro o para que no se le aumente la tasa o tarifa? Al respecto, la Sala Administrativa de la Suprema Corte, ha resuelto hasta formar jurisprudencia:

“Si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse, y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de la tributación, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que resulte entre el importe que han venido pagando y el que deben pagar en los sucesivo”. SJF, Tomo LXXXV, Rodolfo Hamelius E, y coags., p.498, 23 de julio de 1945.

Esto quiere decir que es necesario saber si la ley que contiene el tributo debe aplicarse a partir de su sanción o puede aplicarse en forma retroactiva, es decir, para situaciones que debieron caer en leyes vigentes del pasado y, por lo tanto no previstas o en otros casos, aumentar el monto de la prestación a situaciones ya previstas en leyes anteriores.

Flores Zavala ha desarrollado el principio en las siguientes proposiciones:⁽⁶⁰⁾

“A. Las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva”.

⁽⁶⁰⁾ FLORES ZAVALA, Ernesto, op. cit., n. 158.

Vemos como así el CFF para evitar la retroactividad, en su artículo 6^o dispone que las contribuciones deben determinarse de acuerdo a las disposiciones vigentes en el momento de su causación (en que se realiza el hecho generador). En cambio, son aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

“B. La ley tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aún cuando éste se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos”. Pongamos como ejemplo un contrato de sociedad que es perfeccionado al ser firmado por los contratantes. Sin embargo, si dicha sociedad no comienza a realizar actividades, no caerá en ningún supuesto generador de créditos fiscales.

La realización de actividades de una sociedad, aún cuando ésta no haya empezado a funcionar de una manera regular, ya sea por falta de perfeccionamiento en el contrato o por falta de las inscripciones correspondientes, será objeto de imposición, si se sitúa dentro de las hipótesis que las leyes tributarias marcan como generadores de créditos fiscales.

“C. Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, deducciones, etc., sólo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores”.

El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa estableció que:

“Cuando la Ley Fiscal prevé una situación que al actualizarse produce ingresos, y esos ingresos son gravados, la ley aplicable al caso es la vigente a la fecha en que se actualizó la situación prevista, y de abstracta se convirtió en concreta. Y si con posterioridad la ley es reformada, el nuevo texto no resulta en principio aplicable a los ingresos derivados de aquella situación, ni al impuesto

correspondiente, aunque la percepción de esos ingresos se realice durante la vigencia del nuevo texto más gravoso, pues el causante ya había adquirido el derecho a pagar conforme al texto anterior. Y si se pretende aplicar a aquel causante el nuevo texto, se está violando en su perjuicio la garantía de no retroactividad en la aplicación de la ley, cuando ello es perjudicial al afectado". SJF, VII Época, vol. XIX, sexta parte. 1er. Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, AR 1395/69 Cía. de Fuerza del Suroeste de México, S.A., 5 de julio de 1971.

"D. Aún en los casos en que las nuevas cuotas del impuesto sean más bajas que las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia. No debe incurrirse en el error de considerar que aplicar la ley retroactivamente en estos casos, sería en beneficio del causante". Una persona cuya utilidad ha sido gravada durante años con la tasa de 34%, no podrá pedir la devolución de la diferencia de todo ese tiempo, si la tasa se redujera a un 20%, en el remoto y feliz caso de que esto sucediera.

"E. Las normas procesales para la determinación del crédito fiscal, para el ejercicio de la facultad económico-coactiva o para la fase contenciosa, se deben aplicar, desde luego, a los procedimientos en trámite, pero respetando las actualizaciones ya realizadas".

"F. Las leyes que modifican, aumentando o disminuyendo, los términos establecidos por una ley anterior para el ejercicio de un derecho, se aplican desde luego".

"G. En materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado; sólo puede hablarse de hecho realizados".

A través del análisis de todos estos preceptos, en conclusión podemos determinar que esta garantía que en la aplicación práctica presenta algunas dificultades, es una de las más importantes en la esfera fiscal, ya que representa una de las garantías constitucionales de los gobernados incluso en su aspecto individual, ya que es contenida en el artículo 14 constitucional, precepto contenido en la parte dogmática de la Constitución, y que puede en materia fiscal enunciarse de la siguiente manera: Ninguna ley impositiva puede aplicarse retroactivamente en perjuicio de los sujetos del impuesto.

C) Legalidad.

El principio de legalidad constituye la columna vertebral de todo Estado de Derecho; es sin lugar a dudas el principio más invocado por los juristas, lo que supondría pensar que se trata de un principio altamente conocido.

Este principio para la materia tributaria, se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los municipios deben estar establecidas por las leyes. Un refuerzo de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso.

Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, aquí se localiza el principio de legalidad que en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo,

adoptado por analogía del derecho penal: “*nullum tributum sine lege*” (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen).⁽⁶¹⁾

Esto no puede ni debe ser de otra manera. La consagración legal de todas las situaciones que se presenten en el ámbito hacendario son una garantía elemental de seguridad para los ciudadanos: sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretendan utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.

La SCJN ha hecho una inmejorable exposición de la garantía de legalidad:

Impuestos, principio de legalidad que en materia de, consagra la Constitución Federal. “El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las

⁽⁶¹⁾ DE LA GARZA. Sergio F., op. cit., p.265.

cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisible o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto por lo demás es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarseles". Séptima época, Pleno, tesis 86, Apendice del S. J.F. 1988, Primera Parte, pág. 158.

Como lo ha puntualizado la SCJN, es la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y municipio en que residan, pero además de que es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que, también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota, forma y términos de computarla y pagarla; de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley, como lo ordena la Constitución, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario.

El principio de Legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación tributaria que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación. Ninguno de estos elementos deben quedar al

arbitrio o discreción de la autoridad administrativa pues resultaría demasiado riesgoso para el contribuyente. La ley debe establecer también las exenciones.

J. Carlos Luqui dice “que para que el principio de legalidad quede satisfecho, es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación, es decir: *a)* el hecho imponible, definido de manera cierta; *b)* los presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible; *c)* los sujetos obligados al pago; *d)* el método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales; *e)* las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo; *f)* los casos de exenciones; *g)* los supuestos de infracciones; *h)* las sanciones correspondientes; *y)* el órgano administrativo con competencia para recibir el pago; y *j)* el tiempo por el cual se paga el tributo”.⁽⁶²⁾

Es así como lo establece la siguiente ejecutoria de la Corte:

Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley. Al disponer el art. 31 de constitucional, en su frac. IV, que son obligaciones de todos 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 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 en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos

⁽⁶²⁾ LUQUI, Juan Carlos, *Derecho Constitucional Tributario*, Ed. De Palma, Buenos Aires, 1993, p.38.

públicos de la Federación, del estado o municipio en que resida. Vols. 91-96, primera parte, p.90, Amparo en revisión 5332/75, Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976, unanimidad de 15 votos.

Este principio tiende a que el contribuyente sepa de manera cierta por qué paga el tributo, cómo y a quién debe pagarlo y hasta dónde alcanza el poder del Estado para exigir el monto que le reclama. Todo esto se traduce en una garantía de certidumbre para el contribuyente.

Existe beneficio tanto para el contribuyente, quien a la hora de realizar su pago, el tributo no le representa una sorpresa; como para la autoridad fiscal quien ve aligerada su tarea, puesto que los contribuyentes al ser conocedores de la ley, adecuarán su conducta a sus determinaciones, convirtiendo el pago de los tributos en el cumplimiento de una obligación más, y no en un acto arbitrario.

En materia tributaria dicho principio asume una doble modalidad:

A) El principio de reserva de ley. Los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren, como dice Jiménez González: sólo pueden imponerse cargas patrimoniales a los administrados o gobernados a través de un acto que sea expresión de una voluntad soberana del Estado, es decir a través de una norma jurídica que tenga rango de ley⁽⁶³⁾, que es a lo que nos hemos venido refiriendo; y,

B) El principio de legalidad de la administración hacendaria. Supone la total subordinación de los órganos de la administración hacendaria a las exigencias de la ley;

⁽⁶³⁾ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Ed. Ecasa, México, 1985, p.127.

la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.; por tanto dicho principio dice sumisión y subordinación a la ley.

Hay una sola excepción al principio de legalidad que establece la Constitución, en cuanto se refiere al aspecto *formal* del principio, y es la que proporciona el artículo 131, según el cual: “El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir, o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida”. De no existir consagrada esta excepción por la propia Constitución, el Presidente de la República no podría alterar las tasas de los impuestos de importación o de exportación, ni mucho menos crear dichas alícuotas, pues las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser establecido por una ley formal del Congreso, de acuerdo con el principio de legalidad. Esta facultad del Ejecutivo constituye, pues, una excepción al sistema de la división de poderes consagrados en la misma Constitución, y la facultad fue introducida por la reforma constitucional de diciembre de 1950 debido a poderosas razones de política económica que hicieron indispensable la misma para defender la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior.

D) Justicia (proporcionalidad y equidad).

Escribió Adam Smith que “los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado”.⁽⁶⁴⁾

Este principio de justicia inspiró a la Constitución Francesa de 1789 y a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano que en su numeral 13 dispone que “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, *que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades*”. Pasó también a la Constitución de Cádiz de 1812, que en su artículo 339 estableció que: “Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles *en proporción a sus facultades*, sin excepción ni privilegio alguno”.

En el México Independiente aparece por primera vez en el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, de 10 de enero de 1822, que dispuso que “todos los habitantes del imperio deben contribuir en *razón de sus proporciones*, a cubrir las urgencias del Estado”. (Art. 15)⁽⁶⁵⁾

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

El análisis de lo que se considera como Proporcionalidad y Equidad ha sido un punto muy debatido en nuestro Derecho Fiscal. No ha sido tarea fácil precisar con

⁽⁶⁴⁾ SMITH, Adam, op. cit., p.726.

⁽⁶⁵⁾ DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., p.269.

exactitud cuándo un tributo es proporcional y equitativo, ya que las opiniones llegan a diferir, en ocasiones radicalmente.

Prestigiosos autores establecen que, aún cuando el texto constitucional emplea el disyuntivo “y” (“Proporcional y equitativa”) y no el alternativo “o”, y en virtud, de que nuestros legisladores constituyentes estuvieron directamente influenciados por Adam Smith y de que el concepto de equidad evoca ante todo una idea de igualdad, llegan a la conclusión de que en realidad los Principios de Proporcionalidad y Equidad equivalen a un solo.

Por otra parte, otros tratadistas igualmente distinguidos, afirman exactamente lo contrario, y llegan a proponer criterios de diferenciación entre los conceptos de referencia.

En nuestro presente trabajo, haremos exposición de la teoría que mayormente nos ha convencido y es la que establece una diferenciación conceptual y afirma la presencia de dos Principios Constitucionales distintos, dotados cada uno de ellos de características propias, que producen efectos diversos al reflejarse en la legislación tributaria, pues atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras “proporcional y equitativo”, como nos lo puede demostrar las siguientes tesis jurisprudenciales:

Proporcionalidad y Equidad. Son requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en

proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Octava época. Tercera Sala, tesis 3ª./J.4/91, S.J.F., tomo VII-Febrero, pág.60

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 elevado tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Pleno, tesis 88, Apéndice 1988, Primera Parte, pág. 162.

En materia fiscal podemos decir que la proporción es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados; o sea, que el Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que haya percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

El Principio de Proporcionalidad implica, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y que cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

Emilio Margáin Manautou establece: “que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia”.⁽⁶⁶⁾

Se sostiene que los únicos tributos que se ajustan a este principio son los que se determinan en base de tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan que a un ingreso superior corresponda, una contribución mayor.

⁽⁶⁶⁾ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, p.109.

El Principio de Proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos.

La SCJN ha definido a la capacidad contributiva de la siguiente manera:

Impuestos. Concepto de capacidad contributiva. Esta SCJN, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31 frac. IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendiendo ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A de C.V. 9 de Noviembre de 1995. Unanimidad de 10 votos. Ponente: Sergio S. Aguirre Anguiano.

Existe otro aspecto dentro del Principio de Proporcionalidad, y es que debe considerarse en relación a la economía general de un país, de tal manera que las cargas tributarias se distribuyan, justa y adecuadamente, entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes. Es decir, no basta con que se grave a los ciudadanos en función de sus respectivas capacidades económicas; es además necesario que los gravámenes se repartan equilibradamente entre las diversas fuentes de riqueza, con el objeto de que no sean una o dos las que preferentemente sostengan al Fisco.

Al respecto Ramón Reyes Vera establece que: “La proporcionalidad de una contribución debemos entenderla, como el requisito previo que fija la Constitución Federal al legislador ordinario, para que la norma tributaria contenga, además de las características imputables a toda norma jurídica, las referentes a:

- La calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público,
- La relación entre la contribución y el gasto público,
- Los elementos determinantes de la contribución y el gasto público,
- Que tanto el uso del rendimiento de la contribución, como la realización del gasto público se haga sin despilfarro, sin desperdicio, sin corrupción”.⁽⁶⁷⁾

En conclusión podemos afirmar que la proporcionalidad significa que la carga tributaria sobre la riqueza (capacidad contributiva) debe ser adecuada y razonable. Es decir, que la presión que el tributo produce sobre la riqueza debe guardar, una cierta medida que, para ser justa, no debe exceder lo que aconseje una razonable prudencia.

Por otro lado, conforme a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

La noción de equidad nos trae la idea de justicia, valor fundamental para el Derecho.

Margáin Manautou estima a su vez que “un tributo será equitativo cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.⁽⁶⁸⁾

⁽⁶⁷⁾ REYES VERA, Ramón, *La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana*. Tribunal Fiscal de la Federación, tomo I, México, 1980, págs. 425 y 426.

El denominador del Principio de Equidad está constituido por la igualdad. Esto significa que para el acatamiento del Principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.

Impuestos. Principio de Equidad Tributaria previsto en el artículo 31 frac. IV

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

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 DE Agosto de 1995. Mayoría de 9 votos. Ponente: Juan Díaz Romo.

El Principio de Equidad significa la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

⁽⁶⁸⁾ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, op. cit., p.109.

En esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas. Es decir, la norma jurídico-tributaria no debe establecer distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad al mismo tipo de infracción, etc.; cuidándose tan sólo, en acatamiento del Principio de Proporcionalidad, de que las tarifas, cuotas o tasas impositivas contengan diferencias porcentuales, a fin de que cada quien contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

Aún cuando no existe un concepto homogéneo en relación a lo que se debe entender por equidad y proporcionalidad a que se refiere el artículo 31, frac IV, de la Constitución Política para los Estados Unidos Mexicanos, hay coincidencia en cuanto a que ese mandato constitucional prevé la justicia de las leyes tributarias.

Las leyes tributarias deben respetar ese mandamiento y cuando se apartan de él, debe intervenir el Poder Judicial Federal para hacerlo cumplir.

En alguna época se negó a la Suprema Corte facultad para estudiar si una ley cumple o no los requisitos constitucionales de proporción y equidad, por la soberanía del Poder Legislativo, y en virtud de la cual tiene atribución para fijar libremente las contribuciones. Al respecto Vallarta precisó: “Pretender que los tribunales hagan algo de eso, es querer que se conviertan en Parlamento, es querer que hagan política y no que administren justicia, es querer poner un tutor al Cuerpo Legislativo, quitándole independencia, es, en fin, querer confundir monstruosamente las atribuciones de los poderes Legislativo y Judicial”.⁽⁶⁹⁾

⁽⁶⁹⁾ VALLARTA, citado por FLORES ZAVALA, Ernesto, op. cit., p.205

Sin embargo, la cuestión ha quedado resuelta en definitiva al dar la Corte carácter de garantía individual al inciso IV del artículo 31 de la Constitución. Véase la siguiente ejecutoria:

Impuestos. “Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de Amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la Suprema Corte proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado como violación de garantías la falta de proporción o de equidad de un impuesto; y si bien el artículo 31 de la Constitución que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho, es una violación de esas garantías; de suerte que si la Suprema Corte, ante una demanda de amparo contra una ley, que establezca un impuesto notoriamente exorbitante o ruinoso, negara la protección federal, diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar tal violación, y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la frac IV del art 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra leyes”. Sexta época. Pleno, tesis 51, Apéndice 1985, Primera Parte, pág. 96

Impuestos. Amparo contra la falta de Proporción y equidad de los. “Si bien es cierto que el artículo 31 Constitucional no está en el Capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión del derecho que consigna, viola la de los 14 y 16; porque no sólo deja sin exacta aplicación el precepto de alguna ley secundaria, sino que se menosprecia el mismo artículo 31 y la violación de su texto no puede constituir una orden motivada y fundada en perjuicio de persona alguna, por lo que si la Suprema Corte dijera que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar tal violación y que el remedio se

encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la frac I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales". SJF, Tomo LXI, p.2922.

Mas para la procedencia del amparo es indispensable que el quejoso rinda prueba de que la ley viola las reglas de proporcionalidad y equidad, o que la autoridad las infringió en su aplicación. Véase la siguiente ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia:

"Aunque la Corte, en algunas ejecutorias, declaró que está capacitada para resolver sobre la proporcionalidad y equidad de los impuestos, para que pueda hacerse esa declaración es indispensable que el quejoso aduzca pruebas que demuestren que existe esa falta de proporción y equidad." SJF, Tomo XXIV, p.139.

La exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es una exigencia de justicia tributaria a la que llamaremos justicia distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales.

CAPITULO III

LOS SERVICIOS QUE PRESTA EL ESTADO EN MATERIA DE PROPIEDAD INDUSTRIAL; EL CASO DE UN COBRO POR PARTE DEL PRESTADOR REFERIDO.

A) Esquema legal que imperó hasta la reforma a la Ley de Fomento y Protección a la Propiedad Industrial.

El 27 de junio de 1991 fue publicada en el D.O.F., la Ley de Fomento y Protección de la Propiedad Industrial, abrogando la de Invenciones y marcas de diciembre de 1981, en ese momento vigente.

Esta ley ha tenido como objetivo el establecer bases para que en las actividades industriales y comerciales del país, exista un sistema permanente para el perfeccionamiento de procesos y productos; promover y fomentar la actividad inventiva, mejorar técnicas y la difusión de conocimientos tecnológicos; favorecer la creatividad; proteger la propiedad industrial mediante regulación y otorgamiento de patentes de invención, registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales, declaración de protección de denominaciones de origen, regulación de secretos industriales; y prevenir actos que atenten contra la propiedad industrial o que constituyan competencia desleal.

En el contexto de la ley anterior, la de Invenciones y Marcas, no existía un esquema para el cobro de las contraprestaciones que con motivo de los servicios mencionados en materia de propiedad industrial, el Estado presta a los particulares.

Dicho esquema se encontraba planteado dentro de la Ley Federal de Derechos, que desde su publicación el 1^o de enero de 1982, tuvo como propósito suprimir la multiplicidad de disposiciones relativas a la causación y pago de derechos, e integrar un solo cuerpo legal que de modo coherente y uniforme se apoyara en criterios y principios de equidad en la distribución de las cargas tributarias. Para De la Garza⁽⁷⁰⁾, esta determinación de realizar una unificación conduce a que “ *la fijación de estos ingresos corresponde a actos legislativos y no a criterios administrativos, como ocurre en la actualidad*”. Atendamos con mucha atención esta afirmación, pues nos será de gran utilidad para nuestro siguiente capítulo.

En la expedición de esta ley, igualmente, se pensó en la conveniencia de simplificar las obligaciones de los contribuyentes y en la de reducir los costos administrativos, así como eliminar aquellas contraprestaciones exageradas en unos casos y demasiado bajas en otros, respecto a la prestación de los servicios o al uso o aprovechamiento de bienes del dominio público.

En su artículo 1^o estableció lo siguiente: “Durante el ejercicio fiscal de 1982 se cobrarán los derechos que establece esta ley, por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Público o por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación”.

Como ya lo hemos observado antes, en dicha ley se previó que los derechos se pagarían por los servicios prestados por el Estado en sus funciones de derecho público y en razón del uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, hipótesis ésta última bastante impropia, porque como ya dijimos, da lugar al cobro de

⁽⁷⁰⁾ DE LA GARZA, Sergio Francisco., op. cit., p.337.

impuestos y no de derechos; situación que prevalece en la actual Ley Federal de Derechos, en su mismo artículo 1°.

En esta Ley Federal de Derechos se incluyó, dentro del capítulo de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, una sección dedicada a la materia de propiedad industrial, la que constaba de siete artículos dedicados a invenciones y marcas y en donde se establecían las cuotas que tendrían vigencia a partir de su publicación en 1982, por solicitud, expedición y vigencia de patentes, certificados de invención, dibujos y modelos industriales, marcas; solicitud, registro, transmisión y renovación de denominaciones de origen, avisos y nombres comerciales, y por cualquier otro acto o procedimiento relacionado con la legislación en materia de invenciones y marcas

Dicha ley ha sido constantemente reformada, adicionada y derogados algunos de sus artículos. Durante doce años la sección de propiedad industrial, únicamente ha sufrido reformas en cuanto a la actualización de las cuotas que el particular habría de pagar por concepto de dicha materia, y se adicionaron algunos artículos referentes a los llamados modelos de utilidad, figura de posterior creación; pago de anualidades; registro general de poderes y reducción de cuotas, instituciones éstas que no forman parte de nuestro estudio.

Dentro de la nueva Ley de Fomento y Protección de la Propiedad Industrial, tampoco fue contemplada la situación del cobro de las contraprestaciones que por dichos servicios en materia de propiedad industrial presta el Estado, al momento de ser publicada en el año de 1991, por lo que el esquema vigente para dicho cobro siguió siendo el establecido en la Ley Federal de Derechos.

B) La reforma a la Ley de Fomento y Protección de la Propiedad Industrial.

El 2 de agosto de 1994, fue publicado en el D.O.F., un Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley de Fomento y Protección de la Propiedad Industrial.

Primeramente habremos de mencionar, que dentro de las reformas contempladas por este Decreto, se encuentra la del cambio de denominación de la ley, la cual deja de ser Ley de Fomento y Protección a la Propiedad Industrial, para ser únicamente Ley de la Propiedad Industrial.

Así mismo, se hicieron reformas para la inclusión de figuras nuevas y de reglas para los procedimientos que por cuestiones en materia de propiedad industrial, se llevan a cabo.

Pero, no son dichas reformas las que nos interesan en el presente estudio, no por que cuenten con menos importancia, si no porque salen fuera del contexto de la situación que venimos planteando.

Hemos venido mencionando a través del presente estudio, cómo el cobro por los servicios que se prestan en materia de propiedad industrial, nunca había salido del planteado por la Ley Federal de Derechos.

Desde su publicación en 1982, hasta la reforma mencionada de la Ley de Fomento y Protección de la Propiedad Industrial, tal cobro fue regulado por esta Ley en virtud de estar situado el caso en lo planteado por su artículo 1º "...servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Público...".

Sin embargo, con la modificación que sufre la ley, esta situación cambia y se establece un nuevo esquema para el cobro por dichos servicios y el cual pensamos, es conveniente reflexionar.

Dentro de las reformas y adiciones establecidas en este Decreto, adquiere principal importancia la inclusión del articulado referente al recién creado Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial. Advertimos que la importancia de ser incluido dentro de la Ley, tiene que ver con el cambio en el esquema para el cobro por los ya multicitados servicios en materia de propiedad industrial, ya que su creación ha permitido que a través suyo se realice dicho cobro. Es en el siguiente punto donde analizaremos la estructura de este nuevo organismo.

Igualmente, la importancia de este organismo se acrecienta en virtud de que será por su conducto que el Ejecutivo Federal realice la aplicación administrativa de las disposiciones establecidas en la Ley.

Consecuencia de lo anterior, y también por medio del Decreto, fueron derogados los artículos 63 a 70-D de la Ley Federal de Derechos, mediante su artículo séptimo transitorio. La explicación es que ahora, con el nuevo esquema de cobro, la sección referente a la materia de propiedad industrial dentro de esta Ley deja de tener relevancia alguna, o al menos así nos lo han querido hacer ver.

Según el artículo 2^o del C.F.F. no son considerados como derechos, las contribuciones establecidas por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, si se prestan por algún organismo descentralizado y se trata de contraprestaciones que no se encuentran previstas en la Ley Federal de Derechos.

Por lo tanto y con fundamento en los dos párrafos anteriores, estamos ante el más claro ejemplo de cómo las contraprestaciones que se pagan por los servicios prestados en materia de propiedad industrial no son considerados ya como “derechos”

C) El Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, su creación, su naturaleza y su encuadramiento en la Administración Pública.

Dentro del Plan de Desarrollo 1989-1994, se señaló que la modernización tecnológica del país se promovería, mediante el fortalecimiento de los acervos de información tecnológica, de la función de asistencia y consultoría de alta calidad de instituciones públicas, y del fomento de la agilidad y transparencia en los procedimientos de registro y protección de patentes, con lo que se garantizarían de una mejor manera, los derechos de propiedad inherentes a los avances tecnológicos.

De tal manera, la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, en su carácter de coordinadora de sector, observó la necesidad de la creación del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, y de la conveniencia de que dicho Instituto iniciara sus operaciones a partir del ejercicio fiscal de 1993.

Este Instituto es un organismo descentralizado, que cuenta con personalidad jurídica y patrimonio propio, características éstas, esenciales en este tipo de organismos.

Respecto al patrimonio, éste se forma por los bienes que el Estado le asigne a cada organismo para el debido cumplimiento de sus atribuciones; y en relación a contar con personalidad jurídica propia, son las leyes que crean los organismos descentralizados las

que determinarán a cuáles de sus funcionarios les corresponde su representación, esto es, el ejercicio de su personalidad jurídica.

La descentralización representa una corriente que día a día ha ido tomando mayor incremento dentro de los Estados y que en términos generales la define Gabino Fraga⁽⁷¹⁾ como “el confiar algunas actividades administrativas a órganos que guardan con la administración centralizada una relación diversa de la jerarquía, pero sin dejar de existir respecto de ellas, las facultades indispensables para conservar la unidad del Poder”.

La descentralización ha obedecido principalmente a la necesidad de dar satisfacción a la pluralidad de ideas. Dice Gabino Fraga: “La naturaleza técnica industrial o comercial de los actos que tiene que realizar la Administración la obliga a sustraer dichos actos del conocimiento de los funcionarios y empleados centralizados y los encomienda a elementos que tengan la preparación suficiente para atenderlos. Ocurre también con frecuencia que la Administración se descarga de algunas de sus labores, encomendando facultades de consulta, de decisión o de ejecución a ciertos organismos constituidos por elementos particulares que no forman parte de la misma Administración”⁽⁷²⁾.

Es así que el organismo descentralizado constituye un organismo encargado de realizar atribuciones que le corresponden al Estado, cuya gestión demanda un conocimiento técnico particular, aparte de una dirección unitaria. El Presidente de la República y sus colaboradores en su función administrativa no siempre cuentan entre los funcionarios y empleados públicos, con personas que tengan suficientes conocimientos técnicos, preparación para realizar determinada empresa o la experiencia indispensable para desarrollar eficientemente cierta actividad, y para suplir esta deficiencia, se crean

⁽⁷¹⁾ FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, México, 1993, p.198.

⁽⁷²⁾ Idem, p.199.

organismos descentralizados, que tienen a su cargo labores que corresponden a la Administración Pública, pero que ésta no puede desempeñar a través del personal al servicio directo del Estado. Dice al respecto Luis Martínez L.⁽⁷³⁾, “que los organismos descentralizados, nacidos del tecnicismo indispensable en toda actividad, son creados para la prestación de un servicio público, destinado a satisfacer necesidades colectivas de carácter permanente”.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha definido así al servicio público:

Servicio Público.- Por servicio público se entiende toda actividad encaminada a satisfacer una necesidad colectiva, económica o cultural, para cuya satisfacción es indispensable desarrollar un esfuerzo regular, continuo y uniforme. Aunque por regla general esos servicios están encomendados al Poder Público, hay veces que por razones económicas son encomendados a organismos descentralizados, pero no por ello cambia la naturaleza de servicio público. Sem. Jud. Fed., Tomo XV, pág. 1498.

La creación de organismos descentralizados no tiene más límite que la disposición del artículo 28 Constitucional, que reserva al Estado las siguientes actividades que debe realizar a través de los organismos centralizados: correos, telégrafos, radiotelegrafía, comunicación vía satélite, petróleo y demás hidrocarburos, petroquímica básica, minerales radioactivos, acuñación de moneda, emisión de billetes, etcétera.

Dentro de tales limitaciones, no se encuadra la materia de propiedad industrial, por lo que siendo ésta una materia en cuyos servicios se exige una especialidad respecto a sus conocimientos y una cierta experiencia, se visualizó la necesidad de la creación de un organismo que cubriera dichos requerimientos. Por lo tanto el día 10 de diciembre de 1993 fue publicado en el D.O.F., un Decreto por medio del que se crea el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, quedando agrupado en el sector coordinado por la

⁽⁷³⁾ MARTINEZ L., Luis, *Derecho Fiscal Mexicano*, Ed. Ecasa, México 1982, p.9.

Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, cuyo artículo 11, en relación con lo anterior, establece que el Director General de dicho organismo, deberá reunir además de los requisitos establecidos en el artículo 21 de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, “experiencia comprobada en el área de propiedad industrial”.

Para Luis Martínez L.⁽⁷⁴⁾ “los organismos descentralizados llevan a cabo la prestación de un servicio público constante y uniforme, destinado a la satisfacción de una necesidad colectiva de carácter permanente y regular, tal como si lo diera la Administración Pública.

Es entonces este Instituto, una autoridad administrativa en materia de propiedad industrial, el cual tiene por objeto, brindar apoyo técnico y profesional a la autoridad administrativa y proporcionar servicio de orientación y asesoría a los particulares para lograr un mejor aprovechamiento del sistema de propiedad industrial. Asimismo tiene a su cargo también, la correcta aplicación de la Ley de la Propiedad Industrial, su Reglamento, y demás disposiciones aplicables a la materia.

Hemos advertido ya que el Instituto cuenta con un patrimonio propio, característica esencial de todo organismo descentralizado. El patrimonio de los organismos descentralizados está formado con los bienes que el Estado les asigna para el desarrollo de sus funciones, esto es, que este tipo de organismos únicamente pueden utilizar estos bienes para la realización de la función para el que fueron creados. Además de que los servicios que prestan los organismos descentralizados no son gratuitos. Este patrimonio está constituido por los recursos que le son asignados en el presupuesto de egresos de la Federación del ejercicio fiscal correspondiente, el cual puede ser incrementado ya sea con aportaciones en efectivo o en especie que realice el Gobierno

⁽⁷⁴⁾ Idem, p. 10

Federal, entidades paraestatales o cualquier persona, física o moral, de carácter público o privado, nacional o extranjera; y más aun ahora, de acuerdo a las reformas establecidas, a través del cobro de los servicios que preste en el desempeño de sus actividades, así como por los demás bienes, derechos e ingresos que obtengan por cualquier acto jurídico.

Dice Góngora Pimentel que: “desde el punto de vista financiero y patrimonial la descentralización se establece por la conveniencia de afectar determinado patrimonio a la realización de fines específicos, con un ejercicio ágil y especializado dentro de los lineamientos que en forma general se establezcan⁽⁷⁵⁾”.

Este Instituto cuenta con una serie de facultades que le permiten cumplir con el objetivo para el cual fue precisamente creado, y entre otras enumeramos las siguientes:

* Facultad para coordinarse con las unidades administrativas de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, así como con instituciones públicas y privadas, nacionales, extranjeras e internacionales, que tengan por objeto el fomento y protección de los derechos de propiedad industrial;

* Propiciar la participación del sector industrial en el desarrollo y aplicación de tecnologías que incrementen la calidad, competitividad y productividad del mismo, y proponer políticas para fomentar su desarrollo;

* Tramitar y, en su caso, otorgar patentes de invención, y registro de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales, emitir declaratorias de protección a denominaciones de origen, autorizar el uso de las mismas, la publicación de

⁽⁷⁵⁾ Citado por: DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, México, 1994, p. 85.

nombres comerciales, así como la inscripción de sus renovaciones, transmisiones y licencias de uso y explotación, para el reconocimiento y conservación de los derechos de propiedad industrial;

- * Sustanciar los procedimientos de nulidad, caducidad y cancelación de los derechos de propiedad industrial, y en general resolver las solicitudes que se susciten con motivo de la aplicación de las mismas;

- * Sustanciar y resolver los recursos administrativos que se interpongan contra las resoluciones que emita;

- * Difundir, asesorar y dar servicio al público en materia de propiedad industrial;

- * Participar en programas de otorgamiento de estímulos y apoyos para la protección de la propiedad industrial;

- * Actuar como órgano de consulta en materia de propiedad industrial de las distintas dependencias y entidades de la administración pública federal, así como asesorar a instituciones sociales y privadas, etc.

Para el cumplimiento de sus diversas funciones y para el ejercicio de las atribuciones que tanto la Ley de la Propiedad Industrial como el Decreto de su creación le otorgan, el Instituto cuenta con la siguiente estructura orgánica:

- Junta de Gobierno
- Dirección General

Las que cuentan con las facultades previstas en la Ley Federal de Entidades Paraestatales, más, todas las cuestiones de representación, atención, trámite y resolución de los asuntos que competen a dicho Instituto, corresponden al Director General, a quien se le encuentra permitido, para una mejor coordinación y desarrollo del trabajo, delegar atribuciones en servidores públicos subalternos, siempre y cuando sea mediante acuerdo que sea publicado en el D.O.F.

El Director General será designado por indicación del Ejecutivo Federal, a través del Secretario de Comercio y Fomento Industrial, por la junta de gobierno, y le corresponde por lo tanto, ser el representante legal del Instituto, ya que como organismo con personalidad jurídica propia, está facultado para realizar actos jurídicos y contratar, y así dar nacimiento a los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de su función.

El Director General tendrá además de las facultades que le otorga el artículo 59 de la Ley Federal de Entidades Paraestatales, las siguientes:

I.- Ejercer el presupuesto del Instituto con sujeción a las disposiciones legales aplicables,

II.- Presentar a la Junta de Gobierno para su aprobación, el estatuto orgánico, los manuales de organización, de procedimientos y de servicios al público del Instituto, así como los planes y programas de estudio,...

A la Junta de Gobierno, se le atribuyen además de las establecidas en el artículo 58 de la Ley Federal de Entidades Paraestatales, las siguientes facultades indelegables:

I.- Proponer las bases y montos de las tarifas por los servicio que preste el Instituto, en coordinación con la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, que deberán contar con la aprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y

II.- Aprobar la estructura básica del Instituto, el estatuto orgánico, el manual de organización general, los manuales de procedimientos y los de servicios al público, así como los planes y programas de estudio, a propuesta del director general.

De estas dos es la primera la que nos interesa, por ser el punto clave en donde se enfoca el cambio realizado al cobro que en la Ley Federal de Derechos se había establecido para los servicios en materia de propiedad industrial. Habremos de tenerla muy presente para el punto siguiente, en que trataremos el sistema de cobro vigente.

Encontramos las siguientes direcciones y subdirecciones adscritas al Instituto:

- Dirección de Patentes
- Dirección de Marcas
- Dirección de Protección a la Propiedad Industrial
- Dirección Técnica
- Dirección de Asuntos Jurídicos
- Subdirección de Administración y Finanzas
- Subdirección de Relaciones y Cooperación Nacional e Internacional
- Contraloría Interna

Cada uno de los directores y subdirectores tendrán entre otras, las siguientes atribuciones:

* Auxiliar al Director General, en la resolución de los asuntos dentro de la esfera de su competencia,

* Planear, programar, organizar, dirigir, controlar y evaluar el funcionamiento y desempeño de las labores encomendadas a las áreas de su adscripción,

* Someter a la aprobación del Director General los estudios y proyectos que elaboren las áreas a su cargo,

* Proporcionar la información, datos, o la cooperación técnica que les sea requerida por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal o por las áreas del propio Instituto,

* Ejercer el presupuesto autorizado para las áreas a su cargo, a través de la Subdirección de Administración y Finanzas,

* Participar en la ejecución de los programas de intercambio de información, técnicos y personal especializado, en el área de su competencia, de acuerdo con los convenios concertados por el Instituto con instituciones nacionales y extranjeras,

* Vigilar la observancia de leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y demás disposiciones oficiales que afecten la operación y funcionamiento del Instituto, etc.

Contará con un órgano interno de control que tendrá por objeto apoyar la función directiva y promover el mejoramiento de gestión del Instituto y con un órgano de vigilancia que se encargará de vigilar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones

derivadas de las disposiciones legales, normas y lineamientos que regulan el funcionamiento del Instituto.

D) Sistema vigente de cobro por los servicios prestados en materia de Propiedad Industrial.

Como los organismos descentralizados son integrantes de la Administración Pública, se supone que en principio, corresponde a ésta fijar las cuotas que deban pagar los usuarios por la prestación de los servicios, mas es posible, que de acuerdo con su ley, el organismo esté facultado para fijarlas por la delegación que de ello le haga el Estado.

Podría decirse que se permite esto en virtud de que en el Artículo 126 de nuestra Constitución Federal, se establece que la Administración no puede hacer pagos que no estén previstos en el Presupuesto de Egresos o en ley posterior y por lo tanto podemos considerar la magnitud de las consecuencias que acarrearía la imposibilidad de que un organismo pudiera disponer de recursos extraordinarios para la prestación del servicio que tiene a su cargo, por falta de autorización de presupuesto, quedando los servicios paralizados hasta que el Congreso expidiera la ley autorizando el gasto.

Hemos visto ya, dentro del punto dedicado al Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, como es que está facultado; por medio de su Director General, a fijar dichas cuotas, dentro del contexto de lo que es materia de propiedad industrial.

Dentro de las iniciativas de la Ley de Ingresos de la Federación y en los proyectos de Presupuesto de Egresos de ese año, la Secretaría de Hacienda somete a la aprobación del Congreso de la Unión, medidas para encausar dentro del orden y la honestidad, el

manejo de los fondos de que disponen para sus servicios. Este tipo de organismos tienen obligación de presentar su presupuesto anual a la Secretaría de Hacienda, para que con su aprobación o modificaciones pueda ser sometido a la discusión y aprobación de la Cámara de Diputados.

En el primero de los artículos transitorios, se estableció que el Decreto por medio del cual se reformó la ahora Ley de Propiedad Industrial, entraría en vigor el 1o de octubre de 1994, y que a partir de su entrada en vigor, y hasta que la Junta de Gobierno del Instituto expidiera las tarifas que deberían de cubrirse por los servicios que preste el Instituto, se pagarían las mismas cantidades, bajo los mismos conceptos, establecidos en los artículos 63 a 70-C de la Ley Federal de Derechos, derogados como vimos ya, por el mismo Decreto.

Dentro del mismo, se le estableció como plazo a la Junta de Gobierno del Instituto, expedir las “tarifas”, a más tardar el 01 de enero de 1995.

Es así que con fecha 28 de diciembre de 1994 se publicó en el D.O.F. la primera tarifa establecida por el organismo facultado para ello y, con la siguiente gráfica, nos podremos dar cuenta de que a simple vista lo único que cambia con el primer esquema que se encontraba establecido dentro de la Ley Federal de Derechos publicada en 1982, son las cantidades, ya que las primeras aún se expresan en “viejos pesos” y las segundas están en nuestros ahora “nuevos pesos” aun cuando ya no es necesario usar esa denominación para hacer distingo, además de la inclusión de algunas figuras ya referidas al principio de este capítulo.

LEY FEDERAL DE DERECHOS DE 1981

Art. 67.- Por la solicitud, registro, transmisión y renovación de denominación de origen a que se refiere la legislación de la materia, se pagará el derecho sobre invenciones y marcas, conforme a las siguientes cuotas:

I.- Por el registro de usuarios de una denominación de origen	9,400.00
II.- Por la comprobación de uso	12,500.00
III.- Por la renovación de registro de usuario autorizado de una denominación de origen	12,500.00
IV.- Por el registro de la fusión de usuarios autorizados o transmisión de derechos que confiere el registro de usuario autorizado de una denominación de origen, por cada uno de los actos enunciados	12,500.00
V.- Por el registro de una licencia de autorización de uso otorgada por el usuario autorizado de una denominación de origen.	9,400.00
VI.- Por la revisión de cada reposición de documentación o complementación de información faltante	4,200.00

TARIFA POR LOS SERVICIOS QUE PRESTA EL INSTITUTO MEXICANO DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL

Art. 15.- Por los servicios que presta el Instituto en materia de denominaciones de origen, se pagarán las siguientes tarifas:

Denominaciones de Origen Conforme al Título Quinto de la Ley

a) Por el estudio de la solicitud de declaración general de protección a una denominación de origen o de la solicitud de modificación de una declaración general.	712.00
b) Por la autorización para usar una denominación de origen o su renovación, por cada uno de estos actos, y	315.00
c) Por la inscripción de un permiso otorgado por el usuario autorizado para usar una denominación de origen.	268.00

CAPITULO IV
CRITICA AL NUEVO SISTEMA DE COBRO POR LOS SERVICIOS
PRESTADOS EN MATERIA DE PROPIEDAD INDUSTRIAL.

A) Implica la desnaturalización jurídica de una figura tributaria.

Si los tributos o contribuciones son prestaciones que el Estado “exige” en el ejercicio de su “poder de imperio”, aún cuando es con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, éstos deben de cumplir con ciertos principios y lineamientos establecidos en nuestra Constitución.

De esta manera, al ser los derechos un tipo de contribuciones de las establecidas en el C.F.F., es menester que estén sujetos a estos principios que rigen la materia tributaria. El poder tributario que se ejerce en México no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a ciertas limitaciones, analizadas ya en el capítulo II.

Dentro de esos principios hicimos referencia a los de generalidad, consecuencia directa del régimen de legalidad imperante en nuestro sistema; irretroactividad de las leyes en perjuicio de las personas, artículo 14 Constitucional; de legalidad, el cual constituye la columna vertebral de todo Estado de Derecho y el de justicia, que hace referencia a la proporcionalidad y equidad que deben guardar las contribuciones.

Para considerar que las cuotas pagadas al Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial por la prestación del servicio, tengan carácter fiscal, sería indispensable que en la ley que rige el funcionamiento del organismo, existiera una disposición semejante a la que en la Ley del Seguro Social se establece en su artículo 267 y que a la letra dice: “El

pago de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos tienen el carácter fiscal”, y que a su vez se distingan como algún tipo de contribuciones dentro de la clasificación establecida por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º, tal y como sucede con las aportaciones del Seguro Social, aunque respecto a la situación de éstas, hemos dicho ya que se les imprimió el carácter fiscal, más que por otro cosa, en atención a la necesidad de recabar los fondos que sustentan a dicho organismo, en virtud del tipo de servicio que presta, el cual requiere que se realice en forma ininterrumpida. Además y por si fuera poco, el propio CFF en su artículo 2º, define a los derechos como “las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, **excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados...**”, cita ésta, medular en nuestro estudio, y reforma que proponemos se realice en el sentido de que sean considerados como Derechos, los cobros realizados por organismos descentralizados que presten servicios de orden público.

Derivado de lo anterior podemos establecer que analizando el cambio que se ha realizado en el esquema de cobro de las contraprestaciones por los servicios que en materia de propiedad industrial el Estado presta a los particulares, debemos hacer notar la desnaturalización jurídica que sufre dicha figura tributaria, al ser desincorporada de un ordenamiento sujeto a diversos principios constitucionales, para ser incluida en otro, en donde no necesariamente éstos han de observarse.

La naturaleza jurídica de una figura, no puede variarse o acomodarse de la manera que más convenga ya sea al Estado o a algún determinado sector, sino que ésta debe ser respetada en todas y cada una de sus modalidades, sea cual sea la circunstancia bajo la que se encuentre; así lo anotamos en el capítulo I de este trabajo, cuando hicimos

referencia al hecho de que por el uso ó aprovechamiento de bienes del dominio público nos encontramos, atendiendo a sus características, frente a la figura del impuesto y no a la de derechos como nos ha querido hacer ver el legislador.

La realidad es solamente una, aun cuando pueda ser vista desde muchos y muy distintos ángulos. Pero esta distinta visión de lo que es la realidad no quiere decir que cada cual tenga la suya, ya que muy diferente es el que todos pretendamos adecuar la realidad a nuestros gustos y conveniencias, a que la misma tenga la versatilidad de cambiar según las necesidades de cada uno de nosotros.

Es así que, entonces, podemos afirmar que si las características y el contexto de una figura la ubican dentro de un determinado esquema, no es el capricho de nadie quien puede de manera arbitraria determinar su cambio de naturaleza, adecuándola así a una determinada serie de necesidades.

Basta tan solo concentrar nuestra atención en el precepto “naturaleza jurídica” para determinar que ésta es, como de su propia acepción se entiende, *inherente* a la figura, que es de sí y por sí que cuenta con ella y no por mero capricho de nadie, como en este caso se ha querido suponer.

B) Se traduce en una actividad arbitraria por parte del Estado, puesto que representa la posibilidad de manipulación y atropello de las Garantías Constitucionales que protegen la tributación.

Como ya sabemos, aquí en México, nuestra Constitución tiene especificados a lo largo de su contenido, preceptos que han sido denominados como garantías constitucionales, derechos designados como derechos del hombre. Su artículo 1^o dice: "En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que esta Constitución otorga". Podemos observar y lo hemos dicho ya, que lo que otorga son las garantías y no en sí los derechos, ya que éstos provienen directamente de la calidad y de los atributos naturales del ser humano. Por lo tanto, al estar otorgando garantías, está otorgando protección a los derechos que le son inherentes al hombre.

De lo anterior podemos desprender, que en este caso, es la autoridad la obligada a respetar los derechos protegidos por la propia Constitución y por lo tanto también la que puede en un momento dado, manipular y atropellar las garantías que los protegen.

En el aspecto político de nuestro medio social, en el que las actividades de los humanos están sujetas a normas instituidas por la propia soberanía, la cual actúa a través de órganos gubernativos, el reconocimiento y el respeto de sus propias facultades, adquiere una singular importancia, por cuanto dichas facultades por una parte, deben ser ejercitadas dentro de los lineamientos de los correspondientes preceptos legales, porque de ningún modo son absolutas, y por la otra, las autoridades deben tener la prohibición expresa de impedir ese ejercicio cuando se desarrolla sin las restricciones necesarias.⁽⁷⁶⁾

⁽⁷⁶⁾ BAZDRESCH, Luis, *Garantías Constitucionales, Curso Introductorio Actualizado*, Ed. Trillas, México, 1992, p.13.

Hemos anotado ya, la necesidad de que el cobro de este tipo de contraprestaciones (las que se cobran por los organismos descentralizados), necesariamente se encuentren supeditadas, a todos los condicionamientos que de manera normal se aplican a las contribuciones que recauda el Estado, en ejercicio de su poder tributario, en virtud de que cuentan con la misma naturaleza de éstas.

No existe ninguna razón para que se aplique un esquema de cobro distinto por la prestación de los servicios en materia de propiedad industrial, pretextando que éste se realiza por un organismo descentralizado y no por el Estado directamente, pues al dar validez al anterior argumento, se estaría aceptando el hecho de que el propio Estado pueda variar la naturaleza jurídica de cualquier tipo de contribución, llámese derecho, impuesto, etc., sin que exista mayor problema, y esto estaría violando el Estado de Derecho en el que se supone nos encontramos.

Esta actuación por parte del Estado, representa una total manipulación a las garantías constitucionales que protegen la tributación, en virtud de que al realizar este cambio en el sistema de cobro, logra sustraerlo de los ordenamientos sujetos a estas limitantes, para ubicarlo dentro de otro esquema que por su naturaleza no está sujeto a ellas.

C) No existe un sistema legal adecuado para la manipulación efectuada.

Se ha desprendido ya, a lo largo de este estudio, la importancia que tiene el que todos los actos y actividades que lleva a cabo la Administración Pública, se encuentren apegados a las normas que les den vida en su actuar; que todo lo que realicen, esté plenamente permitido en alguno de los cientos y miles de preceptos que regulan su

diario desenvolvimiento; y que en consecuencia, todo aquello que no les esté expresamente permitido, se abstengan de realizarlo, o que en su caso sea sancionado.

Atendiendo a la aseveración anterior nosotros podemos decir, que el multicitado cambio en el esquema de cobro de las contraprestaciones que con motivo de los servicios en materia de propiedad industrial, el Estado presta a los particulares y que es la materia de controversia de este trabajo, no se encuentra regulado por ningún tipo de legislación, sino que ha obedecido a satisfacer una necesidad de la propia administración, sin fijarse siquiera en si esto le está o no permitido, en si esto está o no legislado.

No es que estemos insinuando en el presente estudio, que la creación de organismos descentralizados se encuentre fuera del contexto de la ley, ni tampoco que estemos en contra de ello, pues muy por el contrario, este tipo de organismos han venido a contribuir con la Administración Pública, en la difícil tarea de satisfacer la infinidad de necesidades y servicios que día con día exige una creciente población; la necesidad de prestar estos servicios con mayor eficacia y eficiencia, han obligado a los Estados a la creación de Organismos que de una forma paralela coadyuven con la obligación con que éstos cuentan de la prestación de los mismos.

Sin embargo, el hecho de satisfacer esta gran necesidad de prestar más y mejores servicios a la población, no justifica que se tenga que sacrificar otro entorno diferente de la propia población, como lo sería en este caso la protección con la que cuenta y que respalda a las contribuciones fiscales, en caso de que así fuera necesario. La sociedad de por sí se encuentra ya muy lastimada cuando nos referimos al ámbito fiscal, y no es posible que en lugar de buscar nuevas y mejores soluciones a este problema, el

legislador esté optando por seguir una política que le permita obtener un mayor poder de recaudación.

D) Riesgo de que se trate de una práctica que se generalice en un futuro en nuestro sistema, con los consiguientes efectos negativos para los contribuyentes.

Sabemos ya que la descentralización es una forma jurídica en que se organiza la administración. Consiste en crear organismos públicos por parte del legislador, dándoles personalidad jurídica y patrimonio propios y haciéndolos responsables de prestar servicios públicos u otros similares.

El origen histórico de la descentralización, proviene de la incapacidad de la administración centralizada para atender importantes servicios públicos, y es de esta situación de la que puede aprovecharse la Administración Centralizada para generalizar dicha práctica, esto es, ir creando nuevos organismos dedicados a la prestación de servicios.

Los pasos a seguir en el proceso de creación de un organismo descentralizado son los siguientes:

a) Creación de un ente, a través de una ley o decreto del Legislativo, o de un decreto del Ejecutivo.

b) Otorgamiento de personalidad jurídica propia, diferente de la personalidad del Estado, que es su creador.

c) Otorgamiento de un patrimonio propio, que aunque originariamente pertenece al Estado, su manejo y aplicación se realiza de acuerdo con los fines del organismo descentralizado.

d) Realización de actividades estratégicas o prioritarias del Estado; prestación de un servicio público o social.

Como ya sabemos, el Estado tiene a su cargo la obligación de satisfacer una infinidad de servicios públicos, por lo tanto, resulta un pretexto muy adecuado el hecho de que la Administración se declare incompetente para soportar tal carga y poder así crear una igual cantidad de organismos descentralizados como servicios públicos tiene obligación de prestar.

Sin embargo, dichos Organismos Descentralizados no dejan de formar parte de la Administración Pública a pesar de contar con personalidad jurídica y patrimonio propios, por lo que no podemos negar la posibilidad de seguir considerando como “derechos”, las contraprestaciones que se cobran por los servicios que éstos presten.

En el caso específico del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial y los servicios que presta se plantean dos puntos:

_ El servicio es de uso “indispensable” para el particular

_ El IMPI es el “único organismo” que tiene facultad para prestar dicho servicio

1) La Ley de Propiedad Industrial es muy específica al establecer en sus disposiciones la necesidad de registrar las marcas, modelos de utilidad, diseños

industriales, tramitar patentes, renovar dichos registros, ya que, es condicionante de todo ello, para que el particular pueda gozar de la protección que la misma ley otorga a los diseños, las invenciones, marcas, etc., el particular no puede evitar utilizar el servicio en virtud de ser necesario para la actividad que él desarrolla por lo que tal necesidad termina convirtiéndose en una obligación, ya que de no hacerlo, se verá perjudicado en sus intereses, y la ley no podría cumplir con algunos de sus objetivos para los que fue creada como la protección de la propiedad industrial o la promoción y fomento de la actividad creativa e inventiva.

2) El segundo punto se traduce en la falta de opciones para el particular, de acudir a solicitar el servicio con uno u otro organismo autorizado para otorgar el servicio, ya que el IMPI es el único organismo que presta los referidos servicios, lo cual no permite la libertad de elegir el mejor precio existente, sino que es necesario sujetarse a la tarifa establecida por este órgano.

De esta manera la Administración, sin dejar de tener el control del terreno que se encuentra cediendo, si aminora su cúmulo de obligaciones que le son inherentes, cosa que en sí volvemos a repetir, no es lo que criticamos, ya que se trata de que cada vez exista una mejor y mayor atención en la calidad de los servicios que se prestan, sino que la anterior práctica permita que figuras que se encuentran sometidas a principios regidores de la materia fiscal, salgan de dicho esquema para convertirse en meras contraprestaciones que no puedan ampararse a dichos lineamientos y que por lo tanto dejen es un estado de indefensión a quien teniendo que hacer uso de estos servicios, sea objeto de una conducta incorrecta.

La creación de nuevos organismos día con día es algo ya inevitable, cerrar los ojos a ello, sería como no querer aceptar que todo se desarrolla, que todo avanza y que todo

tarde o temprano cambia. Sería absurdo ostentar una ideología conservadora, que no nos permitiera observar las ventajas del desenvolvimiento de todos los ámbitos en los que se encuentran sumergidas las comunidades, y es la creación de estos organismos descentralizados una de ellas; sin embargo, esto no quiere decir que estemos de acuerdo en sacrificar beneficios ya obtenidos o ganados, por beneficios nuevos que estén por venir.

Podremos alegrarnos de que la creación de estos organismos, se trate de una práctica que se generalice, pero con consiguientes efectos “positivos” para los contribuyentes que le permitan a éstos, recibir una mejor atención en su solicitud de servicio, ya que al final de cuentas “de todos modos habrá de pagar por el mismo”.

CAPITULO V

CONCLUSIONES.

Sin quedar lugar a duda, estamos convencidos de que la actividad encaminada a la prestación de los servicios públicos, le corresponde al Poder Ejecutivo; actividad para la cual necesita contar con los recursos humanos, materiales, técnicos y jurídicos, necesarios y suficientes para la realización de esta tarea que le ha sido encomendada de una manera implícita.

Derivada de lo anterior, surge así la actividad financiera que realiza el Estado, por medio de la que administra el patrimonio que ha de servir para dar cumplimiento a las necesidades de los gobernados en cuanto a satisfacción de servicios.

El Estado se allega de los recursos necesarios que han de servir para el fin mencionado, sin embargo, no puede allegarse de ellos, sin la debida reglamentación que le dé sustentación legal.

Se ha realizado un recorrido a través del esquema financiero que impera en nuestro país y nos hemos podido dar cuenta, si no de manera absoluta, sí con una suficiente idea, de su forma de operación; de algunas de las instituciones y figuras que lo conforman y de los diversos principios constitucionales que lo rigen, los cuales deben ser íntegramente respetados para que el cobro de las diversas contribuciones se haga

dentro de un marco legal que les de validez y transparencia, y que por lo tanto, su pago no resulte una molestia y todavía más, un acto arbitrario para el contribuyente.

En realidad, no es que se esté en contra del pago de impuestos, pues el “beneficio” recae sobre quien mismo los paga - al menos ese es el principio -, en forma de servicios. El pago del impuesto es legítimo cuando legítimo es el poder y el medio por el cual se recauda.

Sin embargo, la contrariedad en el contribuyente surge, cuando la actividad recaudadora se convierte en una guerra sin cuartel en contra de quien ha de contribuir con el pago de su tributo, a quien tiene obligación de recaudarlo, administrarlo y revertirlo a la comunidad de la que lo obtuvo, o sea el Estado.

Esto es lo que ha sucedido con el caso que hemos venido planteando, consistente en el cambio del esquema legal en materia de propiedad industrial, el cual a primera vista y sin un estudio más detallado, podríamos decir que cuenta con un fin legítimo y no tendría por qué cuestionarse el cambio suscitado.

No se descarta la validez del hecho de que el Estado ponga en manos de alguien con más experiencia la satisfacción de ciertos servicios que en principio corresponden al Estado, ya que resulta lógico pensar que el contar con más experiencia, recursos y aptitudes, otros organismos tengan mayor capacidad de prestar ciertos servicios con una mejor calidad y eficiencia.

Estos organismos, los capacitados para prestar servicios que en principio corresponden al Estado, deben contar por lo tanto, con un esquema financiero que les permita obtener los medios para su funcionamiento.

En el caso del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, lo que se cuestiona no es el cambio en cuanto a su forma estructural, ni a su misma creación, sino la autonomía que se ha otorgado para realizar la fijación y el cobro de las prestaciones correspondientes por la prestación de servicios en materia de propiedad industrial.

Finalmente tenemos las siguientes conclusiones:

Primera.- El esquema financiero que se utiliza en el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, obviamente se encuentra fuera del rubro de los diversos tipos de contribuciones que nuestro sistema tributario reconoce y por lo tanto no le son aplicables los principios y lineamientos constitucionales aludidos durante el presente trabajo como son: (generalidad, irretroactividad, legalidad y justicia).

Segunda.- Obviamente que para el logro de sus objetivos, deben contar estos organismos, con los medios financieros que así se los permita. Para ello, pueden constituir y ser parte del gasto público y las tarifas recaudadas por la prestación de sus servicios seguir siendo una de las especies de contribuciones reconocidas por la legislación fiscal: “derechos”. Tal organismo, aunque no en un plan de jerarquía, es integrante de la Administración Pública, por lo que perfectamente el legislador puede y “debe” a juicio del presente trabajo, seguir fijando las cuotas que deben pagar los

usuarios y contar así con la protección de los preceptos constitucionales que rigen la tributación en México, ya que la fijación de estos ingresos corresponde a actos legislativos y no a criterios administrativos, como está ocurriendo en la actualidad.

Tercera.- Se propone por lo tanto y por último, la reforma en el sentido de que el CFF en su art. 2º, en su definición de derechos, incluya las contraprestaciones pagadas por servicios que presten los organismos descentralizados, **aún cuando las contraprestaciones no estén previstas por la Ley Federal de Derechos**, como ocurre con el ejemplo dado en el caso de los servicios que presta el Estado en materia de Propiedad Industrial.

BIBLIOGRAFIA

AGUIRRE PANGBURN, Rubén Octavio, Los Tributos Especiales en la Doctrina y la Legislación Mexicana, México, 1996.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Ed. Themis, México, 1991.

ATALIBA, Geraldo, Hipótesis de Incidencia Tributaria, trad. al español, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1977.

BAZDRESCH, Luis, Garantías Constitucionales. Curso Introductorio Actualizado, Ed. Trillas, México, 1992.

BERLIRI, Antonio, Principios de Derecho Tributario, vol. I, trad. española, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1965.

BIELSA, R., Compendio de Derecho Público, tomo III, Ed La Jouane y cía., Derecho Fiscal, Buenos Aires, 1957.

BLUMENSTEIN, Ernest, Sistema del Derecho de la Imposición, trad. italiana, Giuffré, Milano, 1954.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, LUCERO ESPINOSA, Manuel, Compendio de Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México, 1994.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1994.

EINAUDI, L., Principios de Hacienda Pública, citado por Margáin Manautou.

ESPINOSA, Manuel, Compendio de Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México.

FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, vol. I, Ed. Porrúa, 1959.

FLORES ZAVALA, Ernesto, Los Derechos, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 1955.

- FRAGA, Gabino**, *Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, México, 1993.
- GIANNINI, A. D.**, *Instituciones de Derecho Financiero*, trad. española, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M.**, *Derecho Financiero*, vol. I, Ed. Palma, Bs. As., 1969.
- JARACH, Dino**, *El Hecho Imponible*, Ed. Rev. de Jurisprudencia, Argentina, Bs. As., 1943.
- JARACH, Dino**, *Curso Superior de Derecho Tributario*, vol. I, Buenos Aires, 1957.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio**, *Lecciones de Derecho Tributario*, Ed. Ecasa, México, 1985.
- J. KAYE, Dionisio**, *Derecho Procesal Fiscal*, Colección de Ensayos Jurídicos, Ed. Themis, México, 1994.
- LUQUI, Juan Carlos**, *Derecho Constitucional Tributario*, Ed. De Palma, Buenos Aires, 1993.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio**, *La Constitución y algunos aspectos del derecho tributario mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí,
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio**, *Introducción al Derecho Tributario*, Ed. Porrúa, México, 1993.
- MARTINEZ L., Luis**, *Derecho Fiscal Mexicano*, Ed. Ecasa, México 1982.
- MICHELI, Gian Antonio**, *Curso de Derecho Tributario*, trad. española, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1975.
- MORSELLI, Emanuele**, *Los presupuestos Científicos de la Hacienda Pública*, trad. española Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1964.
- NICOLAS LOPEZ, Jaime**, *La garantía de Irretroactividad de la Ley Fiscal. Grandes temas del Derecho Tributario*, Unidad Editorial, Universidad de Guadalajara, 1995.

POSADA, Adolfo, Tratado de Derecho Político, Madrid, 1935.

PUGLIESE, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, trad. española, Ed. Porrúa, México, 1976.

REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, Elementos Básicos de Derecho Fiscal, Ed. Universidad de Guadalajara, Guadalajara, Jalisco, México, 1993.

REYES VERA, Ramón, La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana. Tribunal Fiscal de la Federación, tomo I, México, 1980.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Ed. Harla, México, 1986.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, Hacienda y Derecho, vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid.

SANCHEZ MARTINEZ, Francisco, SANCHEZ CANTU Yolanda, Formulario Fiscal y jurisprudencia, Ed. Trillas, México, 1988.

SANCHEZ PIÑA, José de Jesús, Nociones de Derecho Fiscal, Ed. Pac, 5ª edición, México, 1996.

SMITH, Adam, La Riqueza de las Naciones, Fondo de Cultura Económica, 1958.

TENA RAMIREZ, Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1993.

VALDÉS COSTA, Ramón, Curso de Derecho Tributario, tomo I, Montevideo, 1970.

VALLARTA, citado por FLORES ZAVALA, Ernesto, op. cit., p.205

VITI DI MARCO, A., Principios Elementales de la Economía Financiera, trad. española, Ed Revista de Derecho Privado, Madrid, 1934.

LEGISLACION

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley de la Propiedad Industrial.

Ley de Ingresos de la Federación.

Ley Federal de Derechos.

Ley de la Propiedad Industrial.

Reglamento de la Ley de la Propiedad Industrial.

Reglamento del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial.

Ley del Seguro Social.

Informe del Presidente de la SCJN, Presidencia, p.329, A. en R. 4607/55, Manufacturas Unidas, S.A.

Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1998.

Reglamento del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial.

Reglamento de la Ley de la Propiedad Industrial.

S.C.J.N. Semanario Judicial de la Federación y Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995.



E. GLEZ. MARTINEZ 25 LOCAL 1

TEL: 614-83-90

MORELOS 565

TEL/FAX: 614-38-34

TEL: 614-01-34

SIEMPRE A SUS ORDENES
