

## LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Por Carlos CORTÉS FIGUEROA

Profesor de la Facultad de Derecho de la  
UNAM

1. Es MATERIA YA DE explorado Derecho Constitucional y de Derecho Tributario en México el hueco —y la incertidumbre por él provocada— que, tradicionalmente, hemos venido padeciendo de falta de precisión en la Ley Fundamental en lo referente a delimitación de facultades impositivas, tanto para la Federación como para los Estados miembros. También casi tradicionalmente se ha tratado de justificar la ausencia o defecto de previsiones en razones políticas, en conveniencia económica pública, en no ponerle barreras infranqueables al ente superior o sea la Federación, etcétera.

La cosa empezó con la Constitución de 1824 que, en seguimiento del Acta Constitutiva de la Federación Mexicana del 23-31 de enero del mismo año, contuvo una sola previsión en el tema que preocupa en este ensayo: el artículo 49 que, al mencionar las facultades del Congreso General, disponía:

Las leyes y decretos que emanen del Congreso general tendrán por objeto: VIII. Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno;

el Título Sexto, dedicado a los Estados de la Federación, en lo único que se vio cierta atención fue en prohibirles imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones (mientras la ley no regulara cómo debían hacerlo) o “derecho alguno de tonelaje, ni otro alguno de puerto” (fracciones II y I del artículo 162). Se ignoraba, pues, desde esos inicios de federalismo, de que iban a obtener lo necesario para atender sus gastos públicos esas entidades federativas creadas, casi por arte de magia, en una nación centralista y unida antes en un todo armónico.

Las Bases Constitucionales, de diciembre de 1835-diciembre de 1836, le daban autorización similar al Congreso General en que depositaron el Poder Legislativo (artículo 44 fracción III, de la Ley Tercera), pero, al dividir a la República en departamentos y al disponer que al frente de éstos habría juntas departamentales, se dispuso como restricción a los

gobernadores y a dichas juntas que, ni con el título de arbitrios, ni con cualquier otro, podrían imponer contribuciones (artículo 15, fracción I, de la Ley Sexta), ya que tan sólo les reservó la iniciativa de leyes de impuestos ante el Congreso General.

Durante la, por muchos motivos, cruenta época comprendida entre 1846 y 1856 tuvo que haber imperado el caos resultante de las idas y venidas de un "gobierno" de lo más nefasto, espoliado a obtener dinero de los sufridos particulares, sin ton ni son, para sufragar gastos inusitados provocados por conflictos internos y externos de tan amarga recordación. No obstante, estaba perenne la preocupación de que hubiera un principio de orientación para los contribuyentes a grado tal, que el 17 de septiembre de 1846, se expidió un decreto de "Clasificación de Rentas" el cual, después de elegir los renglones, que se consideraban más productivos para la Federación (importación, exportación, consumo de mercancías extranjeras, venta de tierras libres, tabaco, correos, papel sellado, etcétera), según los artículos 1º a 5º, acabó disponiendo que pertenecían a los Estados todas las rentas, impuestos y contribuciones establecidas por disposiciones generales, que no se encontraran en los preceptos anteriores (artículo 8º).

El 27 de abril de 1847 se expide otro decreto en el sentido de que, "en atención a la extrema penuria del erario federal, que demanda el establecimiento de rentas fijas y seguras con qué atender a los gastos generales" y "que sin haber contado la mayor parte de los Estados, en la época primera de la Federación, con los productos de las contribuciones directas, llegaron muchos de ellos a un grado notable de opulencia sólo con las demás rentas", serían por lo pronto rentas de la Federación, la contribución de tres al millar sobre fincas rústicas y urbanas...<sup>1</sup>

Seis años más tarde, en el decreto de "Centralización de las Rentas Públicas", de 14 de mayo de 1853, se dispuso que, mientras se fijaban los ramos que han de formar el erario nacional, quedaban a disposición (se entendía, del Gobierno central), las contribuciones y demás rentas generales de los Estados y Territorios; en el decreto (de 29 de mayo de 1953), que declaró los ramos que formaban la Hacienda Pública (hacienda centralizada en plan de dictadura), se hizo el distinguo único de "Rentas nacionales" y "Rentas Municipales", ubicando entre las primeras los impuestos sobre fincas rústicas y urbanas de la República (artículo 5º frac. XXV) e, incomprensiblemente, entre las rentas municipales "la contribución directa establecida sobre el valor de las fincas urbanas y rústicas de la municipalidad" (artículo 6º frac. 1ª), agregando el decreto de marras que estas rentas municipales tenían por objeto, entre otras cosas, el sostenimiento del ornato, el alumbrado, los empedrados, etcétera.

<sup>1</sup> Cfr. YAÑEZ RUIZ, Manuel, *El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política*, México, t. I, p. 422 y ss.

Al día siguiente se restablecen en toda la República las contribuciones directas sobre fincas rústicas y urbanas y, para mejor éxito, el 25 de junio del citado año 1853 se ordenó proceder a la evaluación de todas las fincas. El 9 de enero de 1854<sup>2</sup> se lanza la famosa contribución a las puertas y ventanas exteriores de los edificios urbanos y rústicos de la República, con la caprichosa tarifa que los clasificaba en situados en la ciudad de México, en las capitales de los departamentos (provincias o Estados federativos que se trataban de borrar) o en las poblaciones con título de ciudad, o título de villa o en los demás pueblos.

De ahí en adelante —y para no abusar de una dilación en entrar al desarrollo del tema anunciado— hay que pasar a la Constitución de 1857. Algún comentarista asegura que al seno del Congreso Constituyente, y concretamente en la sesión del 14 de noviembre de 1856, se llevó en proyecto el artículo 120 que se asegura decía: “Los Estados para formar su hacienda particular, sólo podrán establecer contribuciones directas. La Federación sólo podrá establecer impuestos indirectos.” Ahora bien, no ha sido factible confirmar esa noticia, dado que Zarco no menciona que en esa fecha se haya discutido ese numeral ni ese problema.<sup>3</sup>

Lo más importante, como antecedente definitivo, es que en la Constitución de 1857 tan sólo quedaron como previsiones en materia contributiva el artículo 72 que, entre las facultades del Congreso, le reservó la de imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de gastos (fracción VII), la prohibición a los Estados federativos de establecer derechos de tonelaje o de puerto, o contribuciones o derechos sobre importaciones y exportaciones, sin consentimiento del Congreso de la Unión (art. 112, fracción I); el precepto que tanto habría de hacer pensar a los intérpretes en el futuro de que, “las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados” (art. 117); y el mandato de que, para el 1º de julio de 1858, quedarían abolidas las alcabalas (art. 124).<sup>4</sup>

Quedó en la penumbra qué objetos podían elegir los Estados miembros para establecer contribuciones sobre ellos, máxime que en el ínterin, el “Estatuto Orgánico” de Comonfort, de 15 de mayo de 1856, había ordenado como obligaciones de todos los habitantes de la República

<sup>2</sup> Cfr. YÁÑEZ RUIZ, ob. cit., t. I, p. 471.

<sup>3</sup> *Historia del Congreso Constituyente de 1857*, Imprenta Escalante, México, 1916, pp. 854, 953, etcétera. En cuanto al contenido del artículo 120, dedicado a materia totalmente diversa, cfr. TENA RAMÍREZ, *Leyes Fundamentales de México 1808-1957*, p. 120. Fue el artículo 121 del Proyecto el que se dedicaba a esa división de contribuciones e impuestos.

<sup>4</sup> Mandato que tuvo que sufrir quebrantos, cuando se restablecían o volvían a ser proscritas. Cfr. reformas de 17 de mayo de 1882, de 26 de noviembre de 1884, de 22 de noviembre de 1886, de 1º de mayo de 1896, etcétera. Cfr. TENA RAMÍREZ *Leyes Fundamentales* ... pp. 705, 707, 708, 711.

“pagar los impuestos y contribuciones de todas clases sobre bienes raíces de su propiedad” (art. 4º), sin mayor aclaración de que los bienes, contribuciones y rentas de la nación se dividían en tres partes: 1ª Bienes, rentas y contribuciones generales; 2ª Bienes, rentas y contribuciones de los Estados y Territorios; 3ª Bienes, rentas y contribuciones comunales y municipales (art. 102) y que la propiedad raíz pagaría un impuesto común y uniforme en toda la República (art. 109).<sup>5</sup> La Ley de Clasificación de Rentas de 12 de septiembre de 1857, al especificar las de los Estados, mencionó la “contribución a la propiedad raíz”, lacónicamente.

La falta de precisión a que se viene haciendo referencia, continuó en la Constitución Política Federal del 5 de febrero de 1917, en la que hay necesidad de hacer milagros de interpretación para concluir si determinados objetos o determinadas fuentes pueden ser válidamente gravados por los Estados federados, dadas las disposiciones contenidas en la fracción XIX del artículo 73, 117 fracciones III, IV, V, VI, VII y IX, 118 fracción I, 124 y 131.

2. La brevísima noticia histórica que ocupa los párrafos anteriores, tiene como finalidad llegar a una conclusión sin premisas: azares más, azares menos, llevamos por ahora más de un siglo que, amén de incertidumbre o como ganancia en mar turbulento, el impuesto a la propiedad raíz —con el o con los nombres que se le quieran dar— está reservado a las entidades federativas y la Federación lo ha respetado en buena forma, a grado que es uno de los pocos renglones tributarios en que no se ha agudizado el problema de la concurrencia impositiva que, tan gravemente, ha aquejado a otros sectores.

Ahora bien, en eso de hablar de impuesto a la propiedad raíz o impuesto predial (según la más común denominación) lleva de la mano entrar a tema: con la misma trayectoria que esa forma de imposición se dejó librada a los Estados, Territorios y Distrito Federal, hubo de quedarles reservada la facultad de exigir de sus vecinos —residentes, propietarios o poseedores— la cooperación obligada para afrontar ciertos gastos tan irremediables como justificados, resultantes de mejoramientos urbanos sobre todo.

De haberse afrontado la cuestión con un poco de doctrina y de derecho comparado no habría habido ni sorpresa ni resistencia para someterse los particulares a esas exigencias tributarias, que por sí solas —dado el avance y evolución de las cosas urbanas— se habrían explicado, máxime que por la amplitud de vocabulario de los textos constitucionales supremos, su aplicación hubiera hecho innecesarias mayores justificaciones y hubiera sido obvio su apoyo legal.

Mas el crítico conflicto apareció derivado de tres circunstancias a cual

<sup>5</sup> Cfr. YÁÑEZ RUIZ, ob. cit. pp. 487 y 489.

más lamentables: el uso inmoderado del vocablo "derechos"; la poco feliz inspiración en leyes tributarias (o fiscales) de la Federación...; y en la inveterada resistencia de los particulares a pagar tributos.

Para ilustrar lo antes dicho es menester tener en cuenta que, desde el Código Fiscal de la Federación de 1938 (y aun antes de él en la Ley de Percepciones Fiscales y en la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación), se inició el cuádruple catálogo de ingresos (¡pero de ingresos *federales*!): impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, con las connotaciones —más que definiciones— que al poco rato fueron del dominio de neófitos y entendidos: *impuestos*, cantidades que hay que enterar por simple obligación constitucional de contribuir para los gastos públicos y que, con las únicas condiciones de ser proporcionales y equitativos, más venir establecidos en *ley*, son dispuestos por el Estado en forma coactiva; *derechos*, cantidades que corresponden a contraprestaciones —equivalentes o no equivalentes— por servicios prestados por el Estado —solicitados o no solicitados por los particulares—; *productos*, cantidades que percibe el Estado pero por razones no tributarias sino meramente patrimoniales; *aprovechamientos*, integrados por una subgama de ingresos ni muy programados ni muy constantes (percepciones impositivas tardías, recargos, multas, reintegros, etcétera).

La Federación, no tenía —ni tiene— por qué ampliar ese catálogo de vías para procurarse dinero año tras año, pues todas esas clases de recursos encuadraban a pedir de boca con la palabra genérica que el texto o textos constitucionales han preferido: contribuciones. Esto va referido tanto al verbo que, en infinitivo, usa la fracción IV del artículo 31, como al sustantivo que emplea la fracción VII del artículo 73, y cuando diferente precepto acuerda para el Congreso la facultad de "decretar los *impuestos*" para cubrir el presupuesto anual (art. 65 frac. II), hay que estar al vocablo que por más general sea comprensivo de otros ingresos posibles, pues no sólo de impuestos habrá de vivir la Federación, ente supremo.

De ahí que inveteradamente en las leyes de ingresos, de cada año, de la Federación se diga que en el ejercicio fiscal de que se trate "se causarán los siguientes impuestos... derechos... aprovechamientos" y que inclusive se contengan algunas previsiones en materia de productos; pero con eso le basta. En concordancia con la sistemática de esas leyes de ingresos, el Código Fiscal de la Federación de 1938, definió tan sólo aquellos conceptos que respondían a las necesidades pecuniarias federales (arts. 2, 3, 4 y 5) y a lo mismo se dedica el vigente (arts. 2, 3, 4 y 5).

Pero los Estados de la República, en ese afán de copiar las disposiciones federales —como si por ser de la Federación fuesen buenas—, echando por la borda los antecedentes históricos barruntados al inicio de este ensayo y tanto trabajo realizado durante las convenciones nacio-

nales fiscales en su favor,<sup>6</sup> se han reducido indebidamente sus campos tributarios al olvidar que en sus leyes de ingresos locales y en sus leyes o códigos fiscales, también locales, debe figurar otro renglón diferente (y esto reza también para el Distrito y Territorios Federales) de singular importancia para sus demarcadas necesidades: *las contribuciones especiales*.

3. No puede ni remotamente pensarse que la no inclusión de esta clase de tributos haya obedecido al prurito de evitar el adjetivo "especiales", para simultáneamente evitar las objeciones de los particulares porque, aparte de que es fácilmente explicable que las contribuciones especiales ni son privativas ni son particularizadas, con eso de mixtificarlas encubiertas con el nombre de "derechos de cooperación", "contribuciones de mejoras" impuestos de planificación", etcétera ni se han evitado impugnaciones y sí se ha dado pauta a confundir innecesariamente el panorama.

"En la etapa evolutiva de los recursos estatales nos encontramos con las contribuciones especiales, y en particular, con la contribución de mejoras. Si en los Estados antiguos eran compatibles impuestos especiales gravando las ventajas que grupos o clases sociales obtenían en forma particular, en los Estados de hoy, desde que los gastos públicos tienen siempre un fin de interés colectivo y jamás el de proporcionar ventajas especiales a sectores aislados, el impuesto, como carga que se reparte sobre la colectividad, ha substituido aquellas formas de tributos explicables en los Estados de la antigüedad."

La tasa subsiste para institutos públicos como forma de individualizar el beneficio, y la contribución especial, como recurso aislado, para alcanzar los beneficios de un grupo o de una clase (no individualizados) que se beneficia particularmente por una obra de interés colectivo.

Lo que caracteriza, pues, a la contribución especial, es el beneficio del grupo, y como no puede individualizarse proporcionalmente la dosis del beneficio que cada componente del grupo obtiene, hecho posible

<sup>6</sup> Cfr. la cuarta conclusión de la Primera Convención (año de 1925): "Es facultad privativa de las autoridades locales establecer y percibir impuestos sobre la propiedad territorial"; la tercera conclusión de la Segunda Convención (año de 1933): "Reconócese como base de la tributación local la imposición territorial en todos sus aspectos y establézcase, en consecuencia, que la Federación no podrá establecer ni percibir gravámenes sobre esa fuente, ni en la forma de impuestos directos ni como tantos adicionales sobre los tributos locales; lo concluido en la Tercera Convención: "Refiriéndose a los impuestos sobre la propiedad raíz... en la urbana el objeto debe ser por una parte la tierra y por otra las mejoras... La recaudación debe ser local con participación para los Municipios... No debe haber impuestos de plusvalía ni de incremento no ganado. Pueden subsistir las contribuciones de cooperación, pero la cantidad que se derrame no excederá del 50% del costo de la obra..." Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, México 1946, pp. 370 y 374 y *Panorama de la tributación en México y la Tercera Convención Nacional Fiscal*, México, 1948, p. 135.

con el instituto financiero de las tasas, se reparte el costo total sobre las personas componentes del grupo sin excluir la posibilidad de que gocen de las ventajas sociales otras personas ajenas al grupo, y que no están obligadas al tributo.

Una de las formas preponderantes de contribuciones especiales es la contribución de mejoras, la cual se puede definir diciendo que ella consiste en el pago compulsivo que un grupo de individuos delimitados geográficamente deben al Estado por una obra de interés público y que proporciona fecundas ventajas económicas a los propietarios de bienes inmuebles en la zona de influencia de la obra... Las características esenciales de tal compensación de beneficios y diferencias, con respecto a la tasa, serían las siguientes:

a) Es una compensación por ventajas específicas en la propiedad inmueble. La tasa, en cambio, se paga por cualquier especie de servicio.

b) Es una compensación que deben una categoría de personas delimitadas geográficamente; con respecto a la tasa no existe el principio de la territorialidad.

c) Se la paga de una vez; la tasa se paga cada vez que se hace uso del servicio.

d) El pago es obligatorio. La voluntariedad de la tasa existe sólo, como ya lo destacamos, en la abstención del particular a provocar el servicio tasado. Por ejemplo, si el particular se abstiene de pasar por un puente donde existen derechos de peaje. En cambio, si el puente se lo desea costear con contribución de mejoras, los propietarios aledaños no son libres de provocar o no el hecho, la obra.<sup>7</sup>

A manera de extracto de un artículo enjundioso,<sup>8</sup> es conveniente transcribir las siguientes ideas:

Su reconocimiento (refiriéndose a la Contribución de Mejoras) como instituto autónomo del Derecho Financiero es de reciente data y aun quedan regímenes fiscales tan evolucionados como el francés que no lo admiten y sólo lo reconocen como un impuesto común con ciertas peculiaridades;

con cita de Seligman, se apunta su origen inglés: la separación de los diques de Romey (1250), mejoras en la zona del Támesis (1605) y la extensión y mejoras de las calles de Westminster (1662), sin desconocer otros antecedentes más remotos en el Derecho Fiscal de las ciudades italianas, o sean las contribuciones para la ampliación de la plaza de San Giovanni y los trabajos preparatorios de la construcción de Santa María

<sup>7</sup> AHUMADA, Guillermo, *Tratado de finanzas públicas*, Córdoba, 1948, t. I, p. 198.

<sup>8</sup> TAMAGNO, Roberto, en *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Buenos Aires, 1956, t. IV, pp. 706 y ss.

del Fiore, en Firense (1296); del antiguo derecho ibero, se menciona la real orden de 1563 que disponía "Hallando que conviene a alguna de estas obras (caminos, puentes) para el comercio, hagan tasar el costo y repartimiento entre los que recibiesen el beneficio y más provecho".

La naturaleza de este tributo no difiere esencialmente ni con la tasa ni con el impuesto, ya que es una obligación *ex lege* impuesta por el Estado en ejercicio del poder impositivo o, por decir con mayor precisión, del poder tributario... La circunstancia de que este aumento de capacidad contributiva sea producto directo y mesurable de una obra pública, es fecunda en resultados... La característica de la contribución frente a la tasa y al impuesto radica justamente en esto: el hecho imponible, presupuesto de la ley, es la construcción de una obra idónea para producir beneficio a los propietarios dentro de cierta zona... Es verdad que el presupuesto legal de la contribución de mejoras es una obra pública determinada que crea un circuito impositivo ocasional, pero ello puede significar que la obra ha de tener como objeto beneficiar a determinados contribuyentes, en forma exclusiva o preponderante. En toda obra pública hay siempre un interés general, no interesa que él sea determinante o no; pero para que juegue el derecho de imponer basta que haya producido un "beneficio" especial, concreto, determinado, a ciertos propietarios y no a otros. Este beneficio, que es una capacidad contributiva suplementaria, creada por la acción del Estado, éste tiene razonable derecho a absorberlo. Las discriminaciones sobre cuál fue el objeto perseguido por el Estado al decidir la obra pública es una complicación que sólo sirve para trabar su acción y entorpecer el progreso. Lo que interesa es saber que de la obra pública ha resultado un mayor valor, un aumento de riqueza... Tratándose de obras públicas que, por lo general, tienen como finalidad cumplir servicios locales, el poder tributario corresponde, naturalmente, a las legislaturas provinciales, y muy particularmente a los municipios.

4. Con un vocabulario bastante más moderno, y con la idea de puntualizar un distinguo que puede ser apremiante en aquellos sistemas cuya dimensión constitucional encuadre al legislador y, consiguientemente, estreche las posibilidades resolutivas de los órganos jurisdiccionales —en especial a los de control supremo— Giannini aborda el tratamiento del *tributo* especial en seguida del que dedica al impuesto y antes de la tasa;

el tributo especial —dice<sup>9</sup>— es una prestación debida: a) por quienes encontrándose en una determinada situación, experimentan una particular *ventaja* económica por efecto del desarrollo de una actividad administrativa, frente a todos los demás a quienes la propia actividad beneficia de modo indistinto; o bien, b) por quienes como conse-

<sup>9</sup> *Instituciones de Derecho Tributario*, traducción de la 7ª Edición italiana, Madrid, 1957, p. 48.

cuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio o de otra actividad, provocan un *gasto o aumento de gasto* del ente público.

Este último distingo nos reforzará en uno de los comentarios de estas páginas, pero que en este lugar quede tomada nota que el profesor italiano agrega que

pertenecen a la primera especie de la que constituyen la aplicación más importante y típica, los llamados tributos de mejora, cuyo carácter específico consiste en que son debidos por el incremento de valor experimentado por la propiedad inmobiliaria a causa de la ejecución de una obra pública;

con examen de su legislación patria alude a la posibilidad de un tributo de mejora a cargo de los propietarios de los fundos colindantes o contiguos a los que confinaran con una obra declarada de pública utilidad, "en compensación por la ventaja aportada a sus fundos por la ejecución de la obra".

En lo relativo con el aumento de valor estimado, que en tantos casos prácticos ha motivado las impugnaciones y los litigios llevados a los altos tribunales mexicanos, bajo el oprobio de que suele haber mucho de caprichoso o de arbitrario en la pretendida mejoría, agrega Giannini:

la base imponible, es decir, el incremento de valor, se determina con referencia a la fecha de terminación de la obra, teniéndose en cuenta, como elementos de un mayor valor, el aumento de luces o de vistas, la más amplia y cómoda circulación, las comunicaciones más asequibles o más breves, el cese de cargas y servidumbres, el mejoramiento de las condiciones higiénicas o de cultivo, la posibilidad de destinar los inmuebles a un uso más rentable y, en general, toda clase de ventajas valuables económicamente que deriven de la obra o del conjunto de obras.<sup>10</sup>

5. Como ya se apuntaba antes, las leyes de ingresos de los entes menores de la Federación (Estados, Territorios, Distrito Federal) han seguido la pauta, innecesariamente y con resultados que son de lamentar, marcada por la Ley de Ingresos del ente mayor y, cuando mucho exhiben ciertos atrevimientos insospechados en materia de derechos, es decir, tasas.<sup>11</sup> Por esa razón, suelen ubicar las contribuciones de mejoras como unos de tantos "derechos", ya les mencionen así abiertamente, ya les

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 52.

<sup>11</sup> Por ejemplo, la peculiaridad (llamémosla así eufemísticamente) de los "derechos" de "registro de morada conyugal" (apartado II, 4, c. de la Ley de Ingresos del Territorio de Quintana Roo para 1971; II, 2, b, de la correspondiente al Territorio de Baja California Sur, también para 1971.

agreguen las aclaraciones de “alumbrado”, pavimentación, ampliación de avenidas, de “banquetas” (aceras), y correlativamente aparece la inexactitud de que algunas de esas leyes hablen de “impuestos de urbanización”, “impuestos de obras de planificación”, etcétera.<sup>12</sup>

Agreguemos a lo anterior que, en varios Estados federativos, amén de la periodicidad de un año de sus leyes de ingresos, se encuentran encajonados por virtud de sus códigos o leyes fiscales que, en repetición del Código Fiscal de la Federación, tan sólo distinguen entre impuestos, derechos y aprovechamientos (dejemos a un lado los productos), poniendo a los respectivos tribunales —en cuanto surge el conflicto calificado de intereses— en el aprieto de no hallar otra vereda de salvación (?) del caso que no sea darle tortura al concepto de tasas (llamadas derechos) para comprender en ellas a verdaderas contribuciones especiales.

6. Así es como llegan profusamente los particulares, ante los órganos de control, impugnando las leyes, o los reglamentos, o, lo que es peor, decretos que obligan a aquéllos a contribuir para determinadas obras de mejoras municipales, pero con el forzamiento *in limine* de que se trata de “derechos”; los particulares (con excelentes razonamientos que no encuentran comprensión) demuestran que no son “derechos” con las mismas leyes o códigos que definen éstos, y los órganos jurisdiccionales, en una gran mayoría de casos, acaban diciendo que sí son “derechos”, y con ello se forman los precedentes o quizá tesis de obligatorio respeto.

En revisión de esos precedentes, es oportuno recordar que en negocios en que se vino discutiendo el problema de si, ciertas empresas que producen y suministran energía eléctrica están exentas de pagar “derechos de cooperación”, la solución se buscó arrancando de ver si esas compañías están exentas de *impuestos* conforme a la Ley de Impuesto sobre Producción e Introducción de Energía Eléctrica y de constatar si los inmuebles que originaron los “derechos de cooperación” constituyen una inversión necesaria para la realización de su objeto social (tesis de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, en informe rendido por su presidente al terminar el año de 1966, p. 59).

Con el propósito de definir que no hay duplicidad impositiva, al establecer la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal impuesto predial y “derechos” de cooperación, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia definió, en tres ejecutorias, que

la cooperación es un derecho, o sea, de acuerdo con la disposición del artículo 3º del Código Fiscal de la Federación, una contraprestación requerida por el Poder Público, en pago de servicios requeridos por él, servicios que están constituidos precisamente por las obras

<sup>12</sup> Cfr. *ad exemplum*, Ley de Ingresos citada del Territorio Baja California Sur, I, 2; Ley, cit. del Distrito Federal, I, 1.

de urbanización, que benefician a los predios frente a los cuales se realizan...

(tesis publicadas a páginas 202 y 203 del Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte al finalizar el año 1967), en la inteligencia de que en los asuntos concretos que provocaron el problema resuelto por la Suprema Corte, se trataba de cooperaciones por reconstrucción de banquetas (es decir, aceras).

En otros fallos que constituyen jurisprudencia, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, al tiempo que declaran que el Instituto Mexicano del Seguro Social no está obligado a cubrir impuestos municipales o locales, atenta la exención que contiene el artículo 123 de la Ley del Seguro Social, aceptan que el nominado "impuesto de planificación" según lo regula la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, es impuesto (ver tesis 14 a página 38 del informe citado, año de 1967 y, aunque con relación a problema distinto, en el mismo sentido de aceptar que el de "planificación" es impuesto, cfr. ejecutoria del Pleno de la Suprema Corte en el informe de su presidente al concluir el año de 1969, p. 206; *idem*, 1970, p. 278).

Con ocasión a juicios de amparo combatiendo la Ley de Ingresos del Municipio de Cuernavaca para el año de 1965, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia declaró que tiene carácter de impuesto el gravamen que se cobra en materia de obras públicas, para lo cual se hace remisión a que tal carácter es por definición de la Ley (ver tesis de jurisprudencia definida a página 165 del Informe del Presidente al concluir el año de 1969), esto es, que porque la Ley de Hacienda Municipal señala como posibles percepciones los impuestos, derechos, derechos-impuestos, participaciones y aprovechamientos, a la vez que dispone que "quedan comprendidos como impuestos, por su naturaleza propia, los que graviten sobre urbanización, ornato e higiene", hay que aceptar la declaración legislativa (informe cit. pp. 166 y 167).

En otras sentencias del Pleno de la Corte (y que cita la Compilación Mayo a página 101 en el tomo de Tesis Sobresalientes en el lapso 1955-1963), se dice:

la cooperación no constituye, desde el punto de vista fiscal, un propio y verdadero impuesto, sino un derecho o compensación, que se origina, por el mejoramiento que reciben los predios de los particulares, con la ejecución de determinadas obras... el costo de la obra, que en último análisis mejora a los afectados, se distribuye entre los que obtienen el beneficio...

7. Según se advierte de esos ejemplos aislados, los tribunales suelen verse constreñidos por las declaraciones o calificaciones del legislador,

pero es innegable que incumbe a la jurisprudencia, al fin y al cabo realización de Derecho, procurar —aunque sea poco a poco y aprovechando cuanta ocasión sea posible— ir poniendo un poco de orden cuando reina desorientación.

Así, frente a una demanda de amparo por inconstitucionalidad de leyes —como cuando se impugna la de ingresos de un Estado de la República porque establece que en determinado ejercicio fiscal se causarán “derechos” de cooperación y que, analizados éstos los particulares quejosos exponen que no acaban por justificar la contraprestación, habida cuenta de que es nota peculiar en la definición de “derechos”—, es momento propicio para que un tribunal establezca que en realidad se trata de “contribuciones especiales” con las que el ente de derecho público trata de recuperar, en todo o en parte las obras de mejoras y que sobre éstas no se requiere el consenso, petición o conformidad de los llamados a cooperar, sino que es resultado automático de que ciertos inmuebles estén más inmediatos a las obras de mejoramiento, a la vez que pueden irse descartando los argumentos, casi infantiles, de que ningún aumento de valor comercial se ha actualizado como resultado de aquéllas, o que, a mejor pavimento, a mejor alumbrado o a mejores avenidas vienen mucho más molestias que beneficios, o que en todo caso las mejoras son para los que transitan o pasean y no para los propietarios o poseedores de los medios.

8. Según corresponda, puede hacerse el análisis crítico del tributo y no aceptar la leyenda que, como etiqueta postiza, el legislador anteponga en un momento dado. De esa guisa, corresponde establecer que el llamado “impuesto para obras de planificación”, a que se contrae el Título Noveno de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, ni es impuesto ni es expresiva la frase “obra de planificación”. Para el efecto, si bien el artículo 376 dispone que son sujetos los propietarios de predios que estén ubicados dentro de las áreas de imposición, esa idea iría contra la regla de la *generalidad* en la imposición la cual no admite flexiones sino en los casos de impuestos extraordinarios; en cambio, ese elemento territorial, conforme a la doctrina ya mencionada (*supra* párrafo 3) es característico de la contribución especial; los artículos 379 (que contiene una serie de definiciones, a cual más curiosa y caprichosa, de “paño de mejora”, “área homogénea” “de un predio” “distancia de cada predio al paño más cercano de mejora”, etcétera) y el 380 (que contiene una fórmula casi de alquimia) son la mejor demostración de lo “especial” del tributo; el artículo 381 que se refiere al costo de una obra de planificación (que quizá sería mejor *planificación de obras*), permite concluir que el “impuesto” en examen tiende a pagar una serie de erogaciones que no acaban por constituir SERVICIO PÚBLICO, según la más cabal comprensión de éste. En cambio, saltan a la vista las consecuencias de

mejoría, beneficio localizado, bienestar colectivo (y aun plusvalía) que legitima el establecimiento de contribuciones tan especiales como circunscritas.

Con paralela certeza, puede criticarse el Título Décimo de la Ley de Hacienda en mención, para decir que aunque hable de “derechos de cooperación para obras públicas”, basta con que el artículo 417 cambie de vocabulario y hable de “obras de urbanización”, para tener cautela y sentar los distinguos que sean necesarios, porque aquello de “tubería de distribución de agua potable, atarjeas, pavimentos, alumbrado público”, etcétera, sí dan al afectado la semblanza de servicios públicos que ameritarían la exacción de tasas; pero el artículo 418 que condiciona la causación de “derechos” a que los “predios beneficiados” tengan frente a la calle donde se hubieran ejecutado las obras (si son exteriores), o tengan acceso a esa calle (si son interiores), hacen dudar de lo público del servicio y aun del carácter de “servicios” en sí (según se han enderezado los diversos ataques e inconformidades), cuando que tantos inconvenientes se salvan denominando las cosas por su nombre, que en su nombre está la justificación y... todos contentos.

9. Las cuotas o aportaciones para el Seguro Social son *contribuciones especiales*, y eso a merced de ejecutar un malabarismo jurídico de los que cualquier caída es mortal. Desde muchos años atrás se ha venido colocando, en la Ley de Ingresos de la Federación, en el primer capítulo o apartado (que tradicionalmente se dedica a los impuestos, como categorías de mayor significación para el fisco), un renglón que decía “aportaciones para el seguro social” (v. por ejemplo, en la de 1962, art. 1º, II; *idem* en la de 1963); ahora la ubicación es incierta con designios desconocidos: ya que acaba la Ley de Ingresos vigente (para el ejercicio 1971) con el catálogo de impuestos a los que dedica catorce fracciones del artículo 1º, se lee en la XV “Cuotas para el seguro social a cargo de patrones y trabajadores”. Inmediatamente, en un discurso (de cuyo título y autor *no quiero acordarme*) se dijo que con tal inclusión se pone término a las discusiones de si tales aportaciones son impuestos o no lo son. Pues bien, ni hay mayor diferencia que ayude, *ni son* impuestos, para lo que valdría la pena fijarse en que el legislador coloca esas “cuotas” en fracción separada, ya que acabó de enunciar impuestos y antes de que proceda a desglosar los derechos.

En vía de reforzamiento de la afirmación con que se inicia el presente párrafo de comentario, es menester recordar que la seguridad social es un cometido estatal cuya atención y cuidado han sido desplazados hacia un ente descentralizado, o sea el Instituto Mexicano del Seguro Social;<sup>13</sup> éste, para el cabal cumplimiento de los encargos que son libra-

<sup>13</sup> Esto lo he tratado recientemente en un ensayo intitulado *La Descentralización*

dos a su atención, cuenta con un patrimonio inicial y, para que ese patrimonio no se demerite con los gastos cotidianos de tan enorme significación, se le alimenta con las aportaciones de la clase patronal (a la que por cierto se la cubre en materia de riesgos y responsabilidades) y de los trabajadores al fin y al cabo beneficiados. Si para obtener tales ingresos el Estado fijara verdaderos impuestos (aunque se asignara a éstos un fin específico), no habría problema; pero que se diga o suponga que el Instituto del Seguro Social es el legitimado para exigir y recaudar un tributo que se le ha reservado, constituye una aberración equivalente a sostener que el Estado le ha transmitido a un ente descentralizado su potestad (llamada por algunos soberanía) tributaria lo que, aparte de inadmisibles, sería de sumo peligro cuando se recuerda la cantidad y variedad de entes u organismos descentralizados que existen en nuestro medio y a los que, con tal forma de pensar, se les podía transmitir paulatina y fraccionariamente la misma potestad.

Y al faltar el segundo supuesto, consistente en que siendo impuesto se le diera una finalidad específica, no cabe calificar a esas aportaciones y cuotas (según el punto de donde se las contemple) como impuesto porque faltaría el elemento de esencia: que lo que produzca se destine a cubrir los gastos públicos (según la definición del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación) y los "gastos públicos", de acuerdo con la mejor doctrina mexicana y extranjera, son los gastos del ESTADO y no los de los organismos del "sector paraestatal", según denominación tan poco feliz de reciente utilización,<sup>14</sup> sin perjuicio de que tampoco se cubriría la nota de la *generalidad* en la imposición por numerosa que sea la clase de personas ligadas por vínculos obrero-patronales.

Por otro lado, las cuotas o aportaciones en examen no son *tasas*, entendidas como contraprestaciones al Poder Público en pago de un servicio,<sup>15</sup> ya que de aceptarse que la seguridad social implica la atención de servicios, da la casualidad que no los presta el poder público (al través de la administración centralizada), lo que llevaría a especular en el terreno del "precio" o "coste" de servicios; pero esto último es innecesario con sólo atender al concepto de *contribuciones especiales*, tan suficientemente explicado, de cuya naturaleza comparten las aportaciones para el Seguro Social: cantidades a cargo de personas determinadas que, por razón de especiales beneficios, deben cooperar en la integración de un fondo imprescindible del que se tomará lo necesario para sufragar las erogaciones del caso, y mediante el sistema de cuotas de derrama. De esta suerte, el Estado, el poder público, recaudaría las aportaciones en forma obligato-

*Exorbitante*, en "Estudios de Derecho Público Contemporáneo", Fondo de Cultura Económica, México, 1972, pág. 37 y ss.

<sup>14</sup> En *Manual de Organización del Gobierno Federal, 1969-1970*, Secretaría de la Presidencia, México, 1969.

<sup>15</sup> Cfr. artículo 39 del Código Fiscal de la Federación.

ría —usando incluso de la facultad económico-coactiva— (lo que explicaría la presencia de una Oficina Federal de Hacienda consagrada al Instituto) y, en su oportunidad, haría las transferencias necesarias para cubrir los egresos presupuestados.

No escapa la posibilidad de que se objetara —y hasta con ironía— aquello de que en las contribuciones especiales para el Seguro Social quepa la característica de la *derrama*, pero la razón estriba en que no es posible perder de vista que el Instituto es eminentemente técnico, y así lo anuncia la Ley del Seguro Social, lo que significa que conoce hasta el último detalle sus necesidades y los gastos que tiene que afrontar, así como tiene un excelente control de las personas aseguradas y de las empresas o patrones obligados a contribuir. De ahí que no requiera más que operaciones matemáticas para preparar sus presupuestos, y aun el proyecto de cuotas para cubrirlos y que será la clave para decretarlas legalmente, máxime que sus presupuestos están sujetos a los requisitos que les señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y deberán ajustarse las disposiciones de la Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación, con lo cual hasta cabrán partidas para “gastos imprevisibles” o “erogaciones adicionales” (véase artículo 5º, párrafo quinto, del Presupuesto de Egresos de la Federación).

10. Las aportaciones para cubrir los sueldos y sobresueldos al personal de las “Escuelas Artículo 123”, son también contribuciones especiales, y al igual que las tratadas en el párrafo anterior son de incumbencia federal. Es decir, que estos últimos puntos de comentario obviamente deben considerarse como desvinculados —excepto en compartir la figura jurídica del título de este ensayo—, de los tributos sobre la propiedad raíz.

El tipo “Escuelas Artículo 123”,<sup>16</sup> encuentra su origen en la previsión contenida en la fracción XII de ese precepto constitucional, en la fracción XII del artículo 132 de la Ley Federal del Trabajo, así como en el capítulo IX de la Ley Orgánica de la Educación Pública de 31 de diciembre de 1941, y en los reglamentos y decretos conexos. El artículo 71 de dicha Ley Orgánica dispone que los sueldos que se asignen al personal de esta clase de escuelas serán cubiertos por los patrones, o sea a los que incumba el sostenimiento del centro escolar. Los sueldos los cubre el Gobierno Federal aparentemente, pero las cantidades erogadas por ese concepto le serán reintegradas por medio de las aportaciones que hagan los patrones y empresas de los centros de trabajo, según dispone el artículo 6º del Reglamento de 5 de diciembre de 1957, en la inteligencia que el artículo 9º dispone que esas cantidades “constituyen un crédito a favor

<sup>16</sup> Se hace referencia al artículo 123 de la Constitución Mexicana del 5 de febrero de 1917, en el que se condensan los principios, garantías, logros, culminaciones, etcétera en materia laboral (nota para el lector extranjero).

del Estado y, por lo tanto, en caso de no pago (*sic*), serán exigibles" en los términos del Código Fiscal.

En tales condiciones, el establecimiento de una "Escuela Artículo 123", se explica como un *beneficio* para la clase trabajadora (en el sentido de que tenga todo lo más posible y junto) y en beneficio para las empresas y patrones, a efecto de evitarse los permisos o las "tolerancias" para que los trabajadores realizaran excursiones en eso de llevar y traer a sus hijos de escuelas primarias distantes; para gozar de ese beneficio, que claramente se advierte que es en favor de un grupo de personas perfectamente precisable, se exige soportar el pago de sueldos mediante sistema de derrama; las prestaciones tienen *carácter tributario*, cuando menos formalmente por dispositivo legal. En resumen, reúnen estas últimas las características de las contribuciones especiales excepto que si por regla general esa clase de tributos se paga una sola vez, estas contribuciones para sostenimiento de "Escuelas Artículo 123" y las que se cubren en materia del Seguro Social, son *in perpetuum*.