

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS- MEXICALI



**“FUNDAMENTACION CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES
ESPECIALES O DE MEJORAS ”**

Trabajo Terminal

Que para obtener el Diploma de Especialidad en Fiscal

Presenta:

Fanny Santa Ruiz Salazar

Asesor:

M.C. Leonel Rosiles Lopez

ÍNDICE

	Página
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN.....	2
1.1 Antecedentes.	2
1.2 Definición del problema.....	3
1.3 Justificación.....	4
1.4 Objetivos.....	5
1.5 Supuestos.....	5
CAPÍTULO II: ANÁLISIS DE FUNDAMENTOS.....	6
2.1 Antecedentes de las contribuciones especiales.....	6
2.2 Fundamento y justificación de las contribuciones especiales.....	7
2.2.1 Definición.....	12
2.2.2 Principios.....	14
2.3 Inconstitucionalidad de las contribuciones especiales o de mejoras.....	17
2.3.1 Inconstitucionalidad de las contribuciones especiales.....	17
2.3.2 Criterios de la suprema corte de justicia.....	20
CAPÍTULO III: MÉTODO.....	24
3.1 Enfoque.....	24
CAPÍTULO IV: RESULTADOS Y RECOMENDACIONES.....	25
4.1 Diferencias entre contribuciones especiales e impuestos..	25
4.2 Diferencias entre contribuciones especiales y derechos...	26
CAPÍTULO V: RESULTADOS	28
FUENTES DE CONSULTA.....	29

CAPITULO I: INTRODUCCION

ANTECEDENTES

Es preciso mencionar que el fundamento de todo nuestro orden jurídico fiscal se encuentra en la Constitución; que de ella derivan las normas restantes que lo comprenden, las que para alcanzar plena validez, deben ajustarse en todo y por todo a sus principios y postulados.

En tales condiciones, la llaman Carta Magna aparece como la fuente principal del Derecho Tributario, puesto que va a proporcionar los lineamientos fundamentales y básicos a los que deberá ajustarse.

La Constitución es la Fuente por excelencia del Derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad.

Cada día es y será mayor el número de principios jurídicos de comportamiento y de organización contenidos en la Constitución que se encuentren vinculados a las actividades tributarias del Estado.

Una parte importante de los preceptos constitucionales, incluyendo algunas de las garantías individuales, mantienen una evidente relación con diversos aspectos de la función fiscal. Exactamente esta es la relación que se pretende analizar; como las leyes fiscales tienen que apegarse siempre a derecho, y a la misma constitución.

La ley constituye la fuente formal más importante del Derecho Fiscal, ya que, para alcanzar validez, absoluta todas las relaciones que se presenten dentro del ámbito tributario deben encontrarse previstas y reglamentadas por una norma jurídica aplicable al caso.

DEFINICION DEL PROBLEMA

Mucho se ha discutido en torno de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las contribuciones especiales, toda vez que han sido numerosos los casos de inconformidad de particulares expresada mediante el correspondiente juicio de amparo. Inconformidades que, por cierto, jamás han dado lugar a la supresión de esta discutida figura jurídico-tributaria. Por el contrario, la misma existe y se multiplica bajo diversas y generalmente erróneas denominaciones, en las distintas legislaciones locales de las Entidades Federativas de la Republica.

Como ya se ha establecido, el único requisito para poder ser causante de una contribución especial o de mejoras, es el tener la propiedad de un bien. Que posteriormente la autoridad de manera libre y discrecional decide las obras publicas que abran de realizarse, estas situaciones son propicias para la aplicación de las contribuciones especiales.

El desconocimiento de la fundamentación constitucional por parte de los contribuyentes sujetos al cobro de contribuciones especiales y de mejoras han generado inconformidades de pago.

JUSTIFICACIÓN

Durante el desarrollo del presente trabajo se pretende expresar con claridad las tendencias que han precedido a dicha contribución. Si bien las contribuciones especiales gravan única y exclusivamente el incremento no ganado, es decir, la plusvalía obtenida por los propietarios de inmuebles merced a la acción urbanizadora del Estado. Así ha sucedido en muchos países y en distintas épocas de los siglos pasado y presente. Sin embargo, oposición a la tesis del **incremento no ganado** ha surgido una segunda tendencia que cada día parece cobrar mayor fuerza y la que, en particular, adoptada por la legislación Fiscal Mexicana..

En efecto, mientras los seguidores de la teoría del incremento no ganado consideran que debe gravarse indefectiblemente la plusvalía, o sea, el aumento en el valor de la propiedad raíz del contribuyente, experimentado como consecuencia de la actividad Estatal, la llamada segunda tendencia no se inclina por gravar dicha plusvalía, sino por convertir a las contribuciones especiales en un instrumento al servicio del Fisco para lograr la recuperación del costo de las obras y servicios que beneficiaron a los causantes.

Existen diferentes y muy variados criterios con relación a este tema, pero con la finalidad, de dar a conocer exprésame un punto de vista mas, que podrá considerarse talvez limitado, pero que en esencia permita al lector obtener un panorama mucho mas claro y concreto acerca de dicho tema, considerando diversos criterios que facilitara comprender tanto la existencia , como la importancia de dicho impuesto.

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL.

Señalar donde están fundamentadas de las contribuciones especiales o de mejoras, para facilitar su comprensión y determinar su constitucionalidad o inconstitucionalidad según sea el caso.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS.

Facilitar la mayor comprensión acerca de las contribuciones especiales o de mejoras.

Fundamentar y proporcionar los elementos necesarios para la comprensión de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de dichas contribuciones.

SUPUESTOS

- a) Conocer la fundamentación constitucional de una impuesto permite al contribuyente no caer en la negación al pago
- b) Que cuando la base gravable esta constituida, como sucede en México por el costo de las obras, automáticamente se rompe con el principio constitucional de proporcionalidad.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO O ANÁLISIS DE FUNDAMENTOS

2.1 ANTECEDENTES.

LA TEORIA DEL INCREMENTO NO GANADO.

A fin de obtener una mejor comprensión de lo que es una contribución especial o de mejoras, y el papel que juega dentro de la relación jurídico-tributaria, es necesario efectuar un breve análisis retrospectivo de las circunstancias que le dieron origen. La contribución especial deriva de una tesis desarrollada por destacados economistas ingleses durante el ultimo tercio del siglo XIX. Dicha tesis es comúnmente reconocida dentro de la gran mayoría de los manuales de Economía Política como La Teoría del incremento No Ganado ("Unearned Increment"). Podemos explicar resumidamente dicha teoría de la siguiente manera:

Cuando un particular adquiere un bien inmueble ubicado en una zona no urbanizada de una Ciudad a un precio relativamente bajo, lo hace, por regla general, con el propósito de especular. La especulación consiste en que dicho particular, después de su adquisición, se concreta a esperar a que, debido al incremento de la propia ciudad, el Estado se vea obligado a llevar a cabo en la zona de ubicación del predio las llamadas obras de urbanización o de infraestructura, como también se les conoce, y que normalmente consiste en pavimentación, construcción de banquetas, redes de suministro de agua potable alumbrado publico, sistemas de recolección de basura, vigilancia policial, áreas verdes, etc. Al construirse estas obras, en forma automática e inmediata el predio de que se trate aumenta de valor, puesto que, comercialmente hablando, siempre tendrán una mayor cotización los inmuebles ubicados en zonas urbanizadas que los que se encuentren en áreas en donde no se disfruta de los servicios citados fundamentales. Por consiguiente, después de un determinado periodo, el particular ha visto incrementarse el valor de su predio sin haber tenido que realizar ninguna derogación, trabajo o esfuerzo para lograrlo; simplemente se ha concretado a dejar que el tiempo transcurra ya que el Estado tenga que cumplir con el ineludible deber de suministrar los correspondientes servicios públicos de urbanización. Por lo tanto debido a la acción económica y material del Estado, el particular de nuestro ejemplo obtiene un incremento o plusvalía en el valor comercial del inmueble de su propiedad, sin haber hecho absolutamente nada para ganarlos; por eso los economistas ingleses del siglo pasado definieron atinadamente esta situación como la de un incremento no ganado, puesto que mediante ella se facilita el rápido enriquecimiento de los adquirentes de predios en zonas semiurbanas, pero susceptibles de urbanización a corto o mediano plazos.

En consecuencia, los autores de esta tesis recomendaron al Estado que gravara fiscalmente esa ganancia rápida y especulativa constituida por el **incremento no ganando**. Fue así como en principio los países anglosajones empezaron a castigar fiscalmente a los propietarios de predios colindantes con las áreas en las que el Estado llevaba a cabo tareas de infraestructura. Posteriormente dicha política tributaria fue adoptada por la gran mayoría de los países del mundo occidental incluyendo desde luego a México, hasta llegar a perfeccionarla a extremos tales que durante los últimos tiempos se ha dado paso a un sentimiento de rechazo generalizado entre la ciudadanía que juzga esta clase de gravámenes como antieconómicos y profundamente injustos.

Podemos dejar en claro por el momento que la contribución especial o de mejoras tuvo su origen precisamente en la tesis o teoría económica del incremento no ganado y que es, a grandes rasgos, una figura jurídico-tributaria destinada a gravar a los propietarios de bienes inmuebles cuyo valor aumenta como consecuencia de las obras de urbanización y de los servicios públicos generales indivisibles que la autoridad administrativa presenta en la zona colindante al lugar de ubicación de dichos inmuebles.

En concordancia con lo anterior, a la fracción III del artículo 2º. Del Código Fiscal de la Federación, define a este ingreso tributario, en los términos siguientes:

“ Contribuciones de mejoras son las establecidas en la Ley a cargo de las personas físicas o morales que se benefician de manera directa por obras públicas ”.

2.2 FUNDAMENTO Y JUSTIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

De lo antes expresado puede deducirse que las contribuciones especiales gravan única y exclusivamente el incremento no ganado, es decir, la plusvalía obtenida por los propietarios de inmuebles merced a la acción urbanizadora del Estado. Así ha sucedido en muchos países y en distintas épocas de los siglos pasado y presente. Sin embargo, oposición a la tesis del **incremento no ganado** ha surgido una segunda tendencia que cada día parece cobrar mayor fuerza y la que, en particular, enseguida y adoptada por la legislación Fiscal Mexicana. Dicha tendencia, aun cuando parte de la misma filosofía social que la Teoría del incremento no ganado, en el sentido de considerar que se justifica ampliamente el gravar fiscalmente a quienes se enriquecen especulando a costa de los servicios y obras que el Estado realiza, varía radicalmente en lo tocante a la forma de cálculo o de determinación de la base gravable. En efecto, mientras los seguidores de la teoría del incremento no ganado consideran que debe gravarse indefectiblemente la plusvalía, o sea, el aumento en el valor de la propiedad raíz del contribuyente, experimentado como consecuencia de la actividad estatal, la llamada segunda tendencia no se inclina por gravar dicha plusvalía, sino por convertir a las contribuciones especiales en un instrumento al servicio del Fisco

para lograr la recuperación del costo de las obras y servicios que beneficiaron a los causantes. A fin de simplificar la cuestión, podemos consignarla en el siguiente cuadro esquemático:

TESIS DEL INCREMENTO NO GANADO

OBJETIVO GRAVABLE: Todos los bienes inmuebles ubicados en la periferia de las obras y servicios de urbanización llevados a cabo por el Estado.

CONTRIBUYENTES: Todos los propietarios de los inmuebles de referencia.

BASE GRAVABLE: plusvalía o utilidad obtenida por cada contribuyente en el valor comercial de su predio como consecuencia de las obras y servicios de urbanización.

TESIS DE LA RECUPERACIÓN DE COSTO

OBJETO GRAVABLE: Todos los bienes inmuebles ubicados en la periferia de las obras y servicios de urbanización llevados a cabo por el Estado.

CONTRIBUYENTES: Todos los propietarios de los inmuebles de referencia.

BASE GRAVABLE: Costo de las obras y servicios de urbanización distribuido entre los contribuyentes.

En nuestro concepto la segunda tesis resulta ampliamente criticable pues conduce a situaciones de doble tributación. En efecto, nadie objeta el derecho que al Estado le asiste de gravar a aquellas personas que buscan el fácil enriquecimiento a través de la especulación inmobiliaria. En ese sentido la tesis del incremento de no ganado, es impecable, particularmente desde el punto de vista de la justicia distributiva. Pero en cambio, lo que se nos parece indebido es que la Hacienda Publica pretenda recuperar el costo de obras y servicios mediante el establecimiento de contribuciones especiales. Vamos a explicarnos: por regla general los servicios y obras de urbanización constituyen servicios públicos generales indivisibles. Por lo tanto su costo debe ser sufragado con el rendimiento de los impuestos. Sin embargo, si el Fisco, además de emplear sus ingresos impositivos para este propósito, obtiene en contribuciones especiales una cantidad equivalente al costo de las propias obras y servicios, estará indudablemente duplicando la carga impositiva destinada a satisfacer la misma necesidad social. Tomemos el ejemplo – que diariamente se presenta en la Ciudad de México—de un propietario común y corriente que después de la fecha de adquisición de su inmueble paga en forma ininterrumpida el correspondiente impuesto predial. Como es del conocimiento general, este impuesto no se causa por una sola vez o

por una sola operación, sino que se cubre bimestralmente a partir de la adquisición de la propiedad raíz y hasta su enajenación, cualquiera que sea el tiempo que transcurra entre ambos hechos. En tales condiciones el propietario de nuestro ejemplo esta contribuyendo de manera continua para que el gobierno cuente con los recursos económicos apropiados para llevar a cabo los trabajos de urbanización que el *interés colectivo* demande. Además debe tomarse en cuenta que el importe del impuesto predial se fija y se aumenta periódicamente con base en el valor mas o menos actualizado de las propiedades que grava. Por consiguiente, quien habitualmente esta obligado a pagar este tributo posee el indiscutible derecho de beneficiarse, así sea de manera directa, con todos los servicios de urbanización que el gobierno de la su ciudad lleve a cabo. Ahora bien, volviendo con el propietario de nuestro ejemplo nos encontramos con que después de haber pagado regularmente y durante varios años (lo que necesariamente implica aumentos en la tasa impositiva) el respectivo impuesto predial, se efectúan en una zona vecina a su inmueble diversas obras que indiscutiblemente van a beneficiarlo directamente, como puede ser: repavimentación, alumbrado, regeneración de áreas verdes, etc. Ante esta situación dicho propietario, en principio, considera que esta recibiendo lo que le corresponde a cambio del impuesto predial que ha venido pagando y que tendrá que seguir pagando en el futuro y se sentirá en paz con el Fisco.

Pero cuando reciba las boletas de cobro relativas a las contribuciones especiales derivadas de las obras de referencia, inmediatamente se hará, cuando menos las siguientes preguntas: ¿ Porque he de cubrir yo parte del costo de estas obras? ¿ De que ha servido el impuesto predial que he pagado y que voy a seguir pagando? ¿ Que caso tiene que yo contribuya a los gastos del gobierno, si cada vez que hace una obra que me beneficie directamente me la cobra por separado? Preguntas todas estas que tal vez no sean congruentes con determinas *técnicas-fiscales*, pero que muy bien explican el sentir de millones de contribuyentes y su natural hostilidad hacia todo lo que signifique sacrificios económicos para contribuir al sostenimiento del estado.

En consecuencia, la contribución especial y en particular la llamada Tesis de la Recuperación del Costo, son objeto de agudas criticas de parte de quienes sostenemos no-solo la inconstitucionalidad, sino la profunda injusticia económica que encierra todo caso de doble tributación.

A pesar de lo anterior, en nuestra legislación fiscal tanto federal como local, encontramos múltiples casos de contribuciones especiales basadas precisamente en la debatida *Tesis de Recuperación del Costo*. Así, el Código Financiero del Distrito Federal contiene una figura tributaria a la que denomina *Contribuciones de Mejoras* que constituye un claro otro ejemplo de contribución especial como lo demuestra la transcripción de los siguientes textos legales:

Art. 24.- Las contribuciones establecidas en este Código, se clasifican en:

II.- Contribuciones de mejoras. Son aquellas a cargo de personas físicas o morales, privadas o públicas, cuyos inmuebles se benefician directamente por la realización de obras públicas.

Art. 191.- Las contribuciones de mejoras con excepción de las previstas en el artículo anterior, se causaran al ponerse en servicio las obras.

Las autoridades fiscales determinaran el monto de las contribuciones de mejoras atendiendo a la ubicación de los inmuebles en las zonas de beneficio y al porcentaje del costo de la obra que como contribución señalan los artículos 188 y 189, en proporción al valor catastral del inmueble.

Para los efectos de este capítulo, el costo de la obra pública comprenderá los gastos directos de la misma y los relativos a su financiamiento. No se considerarán los gastos indirectos erogados por el Distrito Federal, con motivo de la administración, supervisión e inspección de la obra.

Del valor que se obtenga conforme al párrafo anterior, se disminuirán las aportaciones que efectúen las dependencias o entidades paraestatales, así como las recuperaciones por enajenación de excedentes de inmuebles adquiridos o adjudicados y que no hubiesen sido utilizados en la ejecución de la obra.

Así mismo los particulares que aporten voluntariamente cantidades en efectivo, en especie o mano de obra, para la realización de las obras públicas a que se refiere este Capítulo, tendrán derecho a reducir de la cantidad que se determine a su cargo, el monto de dichas aportaciones.

Para los efectos del párrafo anterior, la autoridad encargada de la realización de la obra, expedirá recibo o constancia que ampare la aportación señalada, quedando facultadas dichas autoridades para determinar, en el caso de aquellas en especie o mano de obra, su equivalencia en numerario.

Por otra parte, nuestra legislación fiscal federal contiene una ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas de infraestructura Hidráulica, cuyos tres primeros preceptos, que a continuación se transcriben, no dejan lugar a dudas en cuanto a que el fin perseguido por este ordenamiento legal es el de recuperar el costo de determinadas obras hidráulicas realizadas por el Gobierno Federal:

ARTICULO 1º. Están obligadas al pago de la contribución de mejoras establecidas en esta ley, las personas físicas y las morales que se benefician de manera directa por las obras públicas de infraestructura hidráulica construidas por la Administración Pública Federal.

Para los efectos de esta ley se entenderá que las obras públicas a que se refiere el párrafo anterior benefician de manera directa a las personas físicas o morales que puedan usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales.

Las obras públicas a que se refiere esta ley son las que permiten usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación o ampliación de las mismas.

ARTICULO 2º. El valor de la obra pública comprenderá las erogaciones efectuadas con motivo de la realización de la misma, las indemnizaciones que deban cubrirse y los gastos por financiamiento, sin incluir los de administración, supervisión e inspección de la obra.

Al valor que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le disminuirá el monto de las aportaciones voluntarias y las recuperaciones por las enajenaciones de excedentes de predios expropiados o adjudicados que no hubieran sido utilizados en obra.

La documentación relativa al valor de la obra podrá ser consultada por las personas obligadas a pagar la contribución durante un año contado a partir de la fecha en que se ponga en servicio la obra.

ARTICULO 3º. Las personas físicas y las morales que se benefician por una obra pública de infraestructura hidráulica, pagaran la contribución de mejoras sobre el valor recuperable que será el equivalente al 90% del valor a que se refiere el segundo párrafo del artículo anterior.

Cuando los beneficios de la obra, en los términos de esta Ley, sean contribuyentes personas físicas de escasos recursos económicos, el Ejecutivo Federal podrá disminuir el valor recuperable a que se refiere el párrafo anterior.

El valor recuperable, así como las características de las obras deberán darse a conocer en el Diario Oficial de la Federación antes de que se pongan en servicio.

Como claramente puede apreciarse de la simple lectura de los dispositivos legales que se acaban de transcribir, nuestra legislación fiscal vigente, ha aceptado e implantando, con todas sus consecuencias y alcances, la criticada y debatida *Tesis de la Recuperación del Costo*. No obstante, antes de formular algunas otras consideraciones complementarias en torno a esta cuestión, preciso es referirnos al concepto, elementos, definición y principios aplicables a la contribución especial o contribución de mejoras.

2.2.1 DEFINICIÓN

Con base en todo lo expuesto estimamos que la contribución especial o contribución de mejoras puede ser definida de la siguiente manera: son contribuciones especiales o de mejoras 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 no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional de costo de las obras o de que servicios de que se trate.

Diversos elementos que integran las contribuciones especiales o contribución de mejoras:

1.- En primer termino nos encontramos con que la contribución especial es una prestación; es decir, deriva de un acto unilateral por parte del estado. En efecto aun cuando el causante o sujeto pasivo obtiene un beneficio directo y específico de la obra realizada por el Estado, difícilmente se podría argumentarse que tal circunstancia imprime al crédito fiscal que estamos analizando el carácter esencial de contraprestación o da pie para pensar en la existencia de una relación de tipo bilateral. Por el contrario, en este caso el particular jamás solicita el suministro de un servicio determinado ni tal solicitud es requisito indispensable para que el Estado lleve a cabo la obra y exija el pago de la correspondiente contribución especial. Simplemente la autoridad, a su libre criterio, va seleccionando los sitios que le parecen de atención prioritaria y también a su libre arbitrio determina la naturaleza, el costo y los alcances de los trabajos de urbanización.

Por lo tanto, el particular, al convertirse en causante de contribuciones especiales, se enfrenta a las consecuencias de una decisión unilateral por parte del Estado, el que lo coloca en una hipótesis jurídico-tributaria no buscada y, en ocasiones, ni siquiera deseada. Es cierto que en contra de lo que venimos señalando podría argumentarse que en determinados casos son los propios vecinos interesados los que reclaman de la Administración Pública, a veces insistentemente, la ejecución de tal o cual obra de urbanización. Pero no obstante esa circunstancia –cuya evidente existencia no podemos negar- tenemos que reiterar que nada de eso destruye el carácter esencial de prestación que las contribuciones especiales o de mejoras poseen, puesto que, por una parte, las obras de referencia se llevan a cabo independientemente de las solicitudes que al efecto se formulen y siempre a juicio del Estado y por la otra, invariablemente quedan obligados al pago de la respectiva contribución todos aquellos particulares cuyos predios se localicen en el radio de afectación, hayan o no hayan formulado petición alguna.

2.- En segundo lugar debe precisarse que las contribuciones especiales se generan como consecuencia de la prestación de servicios públicos generales indivisibles. Es decir de servicios que benefician a la totalidad de la población. La

única peculiaridad en este caso estriba en el hecho de que tales servicios, en adición al apuntado beneficio general, representan para los propietarios de los inmuebles circulantes un beneficio directo y específico que no alcanza a los demás miembros de la comunidad: el de incrementar el valor comercial de sus propiedades. Tomemos el ejemplo de la pavimentación de una calle acompañada de la construcción de banquetas, ductos y drenajes, así como de la instalación de un moderno servicio de alumbrado público. En este caso todos los habitantes de la ciudad e inclusive sus visitantes, obtienen un evidente beneficio al poder transitar las veces que lo deseen por una calle urbanizada, cómoda y segura; beneficio que aparece todavía mas claro si se le compara con el anterior estado de la misma calle: compuesta de lodo y baches, carente de un trozo preciso, continuamente encharcada por aguas negras, oscura, etc. Pero ese beneficio, por importante que se para la población, es relativo si se le compara con la ganancia directa e inmediata que van a obtener los dueños de los predios colindantes al incrementarse sustancialmente su valor comercial, merced a la acción urbanizadora del Estado. De ahí que en nuestra definición sostengamos que las contribuciones especiales o de mejoras son prestaciones que se obtienen con el con motivo del suministro de servicios públicos generales e indivisibles, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con tal motivo.

3.- Otro elemento mas nuestra definición lo constituye el que los objetos pasivos de las contribuciones especiales o de mejoras deben de poseer un atributo singular que, en cambio, no se requiere para ser contribuyente de cualquier otro tributo. En efecto, para causar un tributo o contribución, usualmente lo único que se necesita es ubicarse dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del propio tributo. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, previamente a la realización de la hipótesis normativa, el contribuyente debe reunir dos calidades especiales, a saber: la de ser propietario de un bien inmueble y la que dicho bien se ubique dentro del radio de afectación de alguna de las obras de urbanización llevadas a cabo de la administración pública.

Aun cuando lo expresado en el párrafo anterior pudiera parecer por demás obvio y simplista, creemos que debe destacarse por tratarse de una característica especial de las contribuciones especiales que no es aplicable a ningún otro tipo de tributo.

4.- Finalmente, tal y como ya quedo debidamente aclarado y explicado en su oportunidad, existen dos métodos o procedimientos para determinar el momento de las contribuciones especiales o de mejoras: el que atiende a la plusvalía o incremento no ganado por el propietario beneficiado y que pretende utilizar esta figura jurídico-tributaria como un instrumento que permita al Estado obtener la recuperación del costo de las obras de urbanización que ejecute.

2.2.2 PRINCIPIOS

A fin de que se comprendan integralmente las características más importantes de las contribuciones especiales o de mejoras, a continuación presentamos un análisis de los principios tributarios que la rigen:

1.- El cobro de las contribuciones especiales debe de encontrarse fundado en una ley. En torno a este principio creemos que no debe existir duda alguna. La contribución especial o de mejoras es un tributo y como tal esta sujeta al Principio de Legalidad que gobierna a todo el Derecho Fiscal; por lo tanto, para su validez normativa debe de encontrarse prevista en una norma jurídica expresamente aplicable al caso y previamente expedida conforme al proceso legislativo que nuestra constitución establece.

2.- El cobro debe ser general y su pago obligatorio. Todos los propietarios de inmuebles localizados dentro del radio de afectación o de beneficio de las respectivas obras de urbanización, están obligados, sin excepción de ninguna especie al pago de las contribuciones especiales que resulten a su cargo, en la forma y términos que establezcan la ley correspondiente.

3.- El monto de la contribución especial o de mejoras deben ser proporcional al incremento no ganado por el sujeto pasivo. El principio fundamental en torno al cual debe estructurarse cualquier tipo de Derecho Fiscal es el de proporcionalidad o de justicia, según el cual es obligación de todo lo ciudadano contribuir al sostenimiento del Estado en función de su respectiva capacidad económica, sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Ahora bien en el caso concreto de la contribución especial o de mejoras, el ingreso del causante esta representado precisamente por el *incremento no ganado* es decir, por la plusvalía que experimenta el inmueble de su propiedad como consecuencia de la acción urbanizadora del Estado. Por lo tanto, para respetar el importante principio de proporcionalidad, el legislador tributario debe fijar el monto de las contribuciones especiales conforme a un porcentaje justo y adecuado a la plusvalía obtenida por el sujeto pasivo, Porcentaje que, en nuestro concepto, bajo ninguna circunstancia debe exceder del 50% de dicha plusvalía, ya que de otra forma se convierte en confiscatorio y abusivo y por ende, en injusto y desproporcionado.

Por estas razones consideramos que las contribuciones de mejoras contenidas tanto en el vigente Código Financiero del Distrito Federal, como en la Ley Federal de Contribuciones de Mejoras por Obras Publicas de infraestructura Hidráulica, resulta claramente violatorias del propio principio de proporcionalidad y, en consecuencia, de lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 Constitucional, toda vez que, en los términos de semejante gravamen, no se toma en cuenta para nadie el posible ingreso, utilidad o rendimiento constituidos por la plusvalía o *incremento no ganado*, sino que por el contrario, lisa y llanamente se pretende

recuperar el costo de las obras efectuadas olvidando por completo que por tratarse de servicios públicos generales e indivisibles, dicho costo debe sufragarse a través del pago de impuestos, en especial del Impuesto Predial que permanentemente están obligados a cubrir todos los propietarios de bienes inmuebles e ignorado, que todo ciudadano tiene derecho constitucional de contribuir a los gastos públicos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca la obligación de tributar en función de cantidades arbitrarias arbitraria y unilateralmente fijadas por el Fisco, como es el caso de las contribuciones especiales basadas en el costo liquido de obras decididas, presupuestadas y ejecutadas única y exclusivamente a criterio del Estado.

4.- Las contribuciones especiales deben ser exigibles hasta la terminación de las correspondientes obras de urbanización y su pago debe efectuarse hacia el futuro. Este principio hace alusión a un postulado lógico que resulta igualmente aplicable a cualquier criterio que se siga para la determinación del momento de las contribuciones especiales, ya sea el del incremento no ganado o el de la resuperación del costo de las obras. En efecto, en ambos casos no es posible fijar en cantidad liquida el importe de este tributo sino hasta que se conocen o el valor del incremento no ganado o el valor de los trabajos de urbanización ejecutados. De otra suerte se caería en el absurdo –y en la inevitable injusticia – de establecer tributos no en función de ingresos, utilidades o rendimientos, sino atendiendo simplemente estimaciones económicas de los recaudadores, lo cual sería contrario a las más elementales nociones de certeza o certidumbre que debe caracterizar a toda relación jurídica –tributaria. Por consiguiente, en todos los casos es necesario esperar que las obras de que se trate queden debidamente concluidas a fin de determinar cual fue la plusvalía alcanzada o, en su caso, cual fue el costo incurrido, para hacia estar en condiciones de cuantificar el importe de la contribución a cargo del causante. En este sentido resulta particularmente ilustrativo el artículo 52 de la antigua ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal (actualmente Código Financiero del Distrito Federal) el que en su parte conducente lo que ha continuación se transcribe:

“Art. 52 Las Contribuciones de mejoras ya que se refiere este titulo se causara al ponerse en servicio las obras, total o parcialmente y, se pagaran en un plazo de doce meses contados a partir de la fecha en que se notifique el crédito fiscal correspondiente.

Igualmente ilustrativo resulta el artículo 5to., primer párrafo, de la Ley Contribución de Mejoras por Obras Públicas de infraestructura Hidráulica, que a la letra señala que:

“Art. 5to. Las contribuciones a que se refiere esta Ley, se causarán al ponerse en servicio las obras públicas total o parcialmente y se pagaran en un plazo de seis meses contados a partir de la fecha en que se notifique el crédito fiscal ”.

La obligación legal de cobrar las contribuciones especiales hasta que la obra de que se trate haya sido puesto en servicio, trae aparejado como lógico corolario el que el pago respectivo tenga que hacerse hacia el futuro, es decir dividido en diversas exhibiciones periódicas exigibles con posterioridad a la terminación de la propia obra. Esto es lógico y natural, porque este tipo de gravamen generalmente representa una sorpresa inesperada para el sujeto pasivo, el que al no haber participado en la decisión de ejecutar los trabajos de urbanización y al no contar, al menos de acuerdo con la legislación tributaria mexicana, con elementos adecuados para verificar su costo, lo menos a lo que puede aspirar es a que la Hacienda Publica le otorgue un plazo razonable frente al inevitable sacrificio económico que este gravamen representa.

5.- Las obras de urbanización que constituyen el hecho generados de las contribuciones especiales o de mejoras se llevan a cabo por decisión unilateral de la Administración Publica, independientemente de cualquier solicitud o gestión que al efecto formulen los particulares presuntamente beneficiados. Este principio toca una cuestión que debe quedar perfectamente aclarada, ya que con frecuencia suele da lugar a interpretación es indebidas que pervierten la verdadera naturaleza del Crédito Fiscal que nos encontramos analizando. En efecto, hay ocasiones en que grupos de particulares, juntas de vecinos, etc., ocurren ante las autoridades competentes en solicitud de que en su colonia o área común de residencia se presten determinados servicios publico generales e indivisibles como pavimentación de calles y avenidas, construcción de banquetas, instalaciones de alumbrado público, de alcantarillas, para no citar sino los casos mas frecuentes. Ahora bien, en estas gestiones algunos especialistas en la materia han querido fundar la existencia de una supuesta reilación bilateral que, también supuestamente refuerzan el derecho del fisco para establecer contribuciones especiales. Sin embargo, la realidad y la propia legislación aplicable demuestran exactamente lo contrario. Es la autoridad administrativa la que ha su libre arbitrio y discreción decide que obras han ejecutarse, en que lugar, en que tiempo y a que costo; las contribuciones especiales se cobran por igual a quienes hayan solicitado los servicios que a quienes no lo hayan hecho e inclusive a quienes ni siquiera lo deseen; y si en determinada ocasión las gestiones de alguna junta de vecinos llegan a coincidir con la decisión administrativa, esta no modifica para nada el carácter unilateral de la decisión, ya que siempre la Administración Pública, en ejercicio de su poder soberano, estará en entera libertad de adoptar la que, a su juicio, resulte la resolución mas oportuna.

Puede afirmarse que para que se produzca el hecho generador de las contribuciones especiales o de mejoras, en ningún caso es requisito indispensable exista en una previa solicitud o gestión por parte de los particulares interesados, sino tan solo la facultad discrecional de la autoridad administrativa expresada a través de decisiones adoptadas en forma unilateral.

2.3 INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES O DE MEJORAS.

2.3.1 INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

Mucho se ha discutido en torno de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las contribuciones especiales, toda vez que han sido numerosos los casos de inconformidad de particulares expresada mediante el correspondiente juicio de amparo. Inconformidades que, por cierto, jamás han dado lugar a la supresión de esta discutida figura jurídico-tributaria. Por el contrario, la misma existe y se multiplica bajo diversas y generalmente erróneas denominaciones, en las distintas legislaciones locales de las Entidades Federativas de la Republica. ¿A que obedece esta situación aparentemente contradictoria? Por una parte creemos que se trata de un arbitrio económico al que fácilmente pueden recurrir los siempre debilitados fiscos estatales, a fin de procurarse algunos recursos que hagan un tanto menos deficitarios sus comúnmente raquíuticos presupuestos, bajo el pretexto de la permanente necesidad de realizar trabajos de urbanización; Por la otra, pensamos en el incontrovertible sentido de la justicia que hace que el ciudadano promedio se rebele y proteste de manera especial en contra de este gravamen, por considerarlo a todas luces inequitativo.

En tales condiciones, ¿a quien le asiste la razón? Si se desea resolver objetivamente la cuestión, debemos hacerlo atendiendo a la letra y al espíritu de las disposiciones aplicables de nuestra Ley Suprema, con independencia ya sea de los apremios económicos de los Fiscos locales o de la renuencia de los particulares a efectuar este tipo de sacrificio económico. Dentro de este contexto, e insistimos, tratando de ubicar el problema dentro de los limites de la debida imparcialidad académica, consideramos que existen dos importantes argumentos para sustentar la inconstitucionalidad de las contribuciones especiales a saber:

- c) Que se trata de una contribución que da origen a un típico caso de doble tributación inconstitucional; y
- d) Que cuando la base gravable esta constituida, como sucede en México por el costo de las obras, automáticamente se rompe con el principio constitucional de proporcionalidad.

Expliquemos ambos argumentos:

1.- Como han quedado establecidos, el requisito previo e indispensable para ser causante de una contribución especial o de mejoras, lo constituye el tener la propiedad de un bien inmueble. Ahora bien, cuando un particular adquiere un predio esta obligado a pagar el correspondiente impuesto sobre adquisición de inmuebles. Posteriormente, y durante todo el tiempo que retenga el derecho de propiedad, deberá cubrir en forma bimestral el Impuesto Predial; finalmente, al enajenarlo causara el Impuesto sobre la Renta que básicamente se aplica sobre la diferencia entre el costo de adquisición y el precio de enajenación (salvo pequeños ajustes que atienden al tiempo transcurrido, construcciones y

mejoras efectuadas y otras de menor importancia); es decir exactamente sobre la plusvalía obtenida.

Dejando de lado el llamado Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, que en realidad no grava el derecho de propiedad en si, sino el acto jurídico que le da origen; estimamos que al respecto puede plantearse las siguientes secuelas de orden lógico:

- a) El objeto del Impuesto Predial esta representado por el derecho de propiedad que el sujeto pasivo ejerce sobre un bien inmueble;
- b) Dicho impuesto debe ser enterado permanentemente por el sujeto pasivo mientras retenga el referido derecho de propiedad;
- c) Los rendimientos del impuesto predial deben ser destinados sufragar el costo de los servicios públicos generales e indivisibles, entre los que destacan, de manera especial, las obras y trabajos de urbanización;
- d) No obstante esa circunstancia, cada vez que la autoridad administrativa ejecuta alguna de estas obras o trabajos en un radio cercano al de la ubicación del inmueble, exige de su propietario, en adición al Impuesto Predial, el pago de una contribución especial.
- e) Sin embargo es de hacerse notar que el objeto de la contribución especial viene a ser exactamente el mismo que el del Impuesto Predial: el derecho de propiedad que el sujeto pasivo ejerce sobre un inmueble;
- f) A pesar de eso, se argumenta al menos en el caso de la Legislación Tributaria Mexicana, que como debido a las obras de urbanización el valor comercial del inmueble ha aumentado, es justo que su propietario contribuya a pagar el costo específico de tales obras;
- g) Cubiertas, en su caso y por las razones apuntadas, las contribuciones especiales de que se trate, el sujeto pasivo seguirá estando obligado a continuar pagando periódicamente el Impuesto Predial mientras conserve la propiedad del inmueble;
- h) Finalmente, al decidirse a enajenarlo, quedara obligado al pago de un impuesto más: el de la Renta, que esencialmente se calcula sobre la plusvalía por él obtenida entre las fechas de adquisición y de enajenación.

Conclusiones:

Primera: La doble tributación inconstitucional tiene lugar cuando dos o más sujetos activos imponen dos o más gravámenes sobre el mismo objeto.

Segunda: Tanto el Impuesto Predial como las contribuciones especiales o contribuciones de mejoras inciden sobre idéntico objeto: el derecho de propiedad que el sujeto pasivo ejerce sobre un bien inmueble.

Tercera: Asimismo, el Impuesto Predial y las contribuciones especiales están afectados a un a un mismo fin: la prestación de servicios públicos generales e indivisibles.

Cuarta: En consecuencia, dan origen a una innegable situación de doble tributación inconstitucional, desde el momento en el que un sujeto activo (los fiscos de las Entidades Federativas en este caso concreto) establece dos gravámenes sobre idéntico objeto.

Quinta: Por otra parte, suponiendo sin conceder que el objeto de las contribuciones especiales, en vez de ser el derecho de propiedad inmobiliario (lo cual, entre paréntesis, es inaceptable en el caso de México, puesto que como ya se ha visto, este tributo no incide sobre " el incremento no ganado, sino que persigue la recuperación del costo de las obras), lo fuera la plusvalía obtenida por el contribuyente, de cualquier forma se presenta la figura de la doble tributación inconstitucional, en virtud de que dicha plusvalía se grava de nueva cuenta al enajenarse el inmueble a través del Impuesto Sobre la Renta, el que, al ser un impuesto de naturaleza federal, exclusivamente ofrece la variante, que no afecta para nada el fondo de la cuestión, de que se trata de una doble tributación provocada por la intervención de dos sujetos activos.

2.- Para sustentar el segundo argumento de inconstitucionalidad que hemos planteado, debemos saber que " Todo ciudadano tiene la obligación constitucional, pero también el derecho correlativo, de contribuir a los gastos públicos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca conforme a cantidades unilateral y arbitrariamente fijadas por la autoridad fiscal. En el caso de las contribuciones especiales o de mejoras, dicho ingreso, utilidad o rendimientos esta representado por la plusvalía o incremento no ganado. De tal manera que cuando este factor no se toma en cuenta para el cálculo del crédito fiscal, sino que se atiende a un elemento por completo diferente que no solamente no constituye para el causante ni un ingreso, ni una utilidad, ni un rendimiento, sino algo por entero ajeno tanto a su voluntad como a su economía, como en la especie lo es el costo de tal o cual obra de urbanización, se le esta obligando a cumplir con obligaciones fiscales cuyo monto en cantidad liquida ha sido fijado en forma unilateral y arbitraria por la Hacienda Publica, lo cual, en nuestro concepto, vulnera flagrantemente la letra y el espíritu de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política que nos rige.

2.3.2 CRITERIOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

CRITERIOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN TORNO A LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES O DE MEJORAS.

“... es cierto que las obras de planificación benefician indirectamente a todos los habitantes de la ciudad, pero también es verdad que además acrecientan el valor de los predios situados dentro del área beneficiada por las obras, que constituye al mismo tiempo el área de imposición. En consecuencia, no se viola el Artículo 31, fracción IV, constitucional si el gravamen esta a cargo solamente de los propietarios de las fincas cercanas a las obras y no a toda la población. Además, tal impuesto no se establece por virtud del beneficio general de las obras, sino sobre el mejoramiento que reciben los referidos predios y destinado a contribuir y sufragar los gastos de obras determinadas. Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1971, p. p. 303-304 (Amparo en Revisión 5465/57, promoviendo por Carlos Belina).”

“si bien es verdad que las obras de urbanización son de beneficio colectivo, esto no significa que no tenga utilidad inmediata y directa para los propietarios de las fincas frente a las cuales se realizan tales obras, ya que tratándose, como en la especie, de reconstrucción de banquetas, dichas fincas resultan mejor comunicadas, con independencia del incremento del valor de los mismos predios por la realización de las citadas obras de urbanización. Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1967, p. p. 203-204. (Amparo en Revisión 6566/62, Jeannette Burere Buere).

“no puede aceptarse el razonamiento en el sentido de que la cooperación es un impuesto que carece de los atributos de proporcionalidad y equidad requeridos por el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, en virtud de que no se trata de un impuesto, es decir una prestación en dinero o en especie que el Estado fije unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal (Artículo 2º. Del Código Fiscal de la Federación), sino de un derecho o sea una contraprestación requerida por el poder publico, en pago de los servicios prestados por el (Artículo 3º. Del propio Código Tributario), por lo que la proporcionalidad y la equidad del referido precepto fundamental están en relación con la contraprestación que debe efectuar el propio Estado (sic) y no con la contribución general a los gastos públicos a que están obligados los residentes de la Republica relativos a la Federación. Estados y Municipios. Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, Pág. 417. (amparo en Revisión 1910/65, Catakina Ensastegui Vda. De la O.).

“la cooperación no constituye, fiscalmente hablando, un impuesto o contribución, sino un derecho o compensación que se obtiene por el

mejoramiento que reciben los particulares con la ejecución de determinadas obras, pues los impuestos o contribuciones se destinan al sostenimiento de los servicios públicos, que el Estado proporciona a la sociedad constantemente y por tiempo indefinido, en tanto que cuando se trata de derechos de cooperación, el costo de la obra que en ultimo análisis mejora a los afectados, se derrama entre los que obtienen el beneficio. En consecuencia, y como los derechos a que se refiere este amparo, se derraman, de acuerdo con los preceptos relativos, entre todos los propietarios o poseedores beneficiados con las obras de urbanización correspondientes, en forma proporcional y equitativa, de acuerdo con las tarifas y costo unitarios correspondientes, es evidente que su reglamentación no adolece de inconstitucionalidad, sino que por el contrario, cumple con los lineamientos establecidos por la Ley Fundamental. Ejecutoria dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación el día 21 de julio de 1959, en el Amparo de Revisión 2655/52, promovido por María Rufina Parra de Aceves. Ponente, Ministro Rafael Mateos Escobedo.”

De la lectura de las diversas sentencias que se han transcrito podemos desprender que el criterio más o menos consistente de la Suprema Corte con respecto a esta materia, puede expresarse en los siguientes conceptos:

- 1.- Las contribuciones especiales o de mejoras desde el punto de vista de la técnica fiscal, no constituyen un impuesto, sino “ un gravamen especial... destinado a contribuir y sufragar los gastos de obras determinadas ”.
- 2.- Las contribuciones especiales o de mejoras son en realidad derechos que al causante debe pagar como compensación por el mejoramiento que ha recibido con motivo de la ejecución de determinadas obras de urbanización.
- 3.- Las contribuciones especiales o de mejoras no resultan violatorias del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, “ si el gravamen esta a cargo solamente de los propietarios de las fincas cercanas a las obras y no a toda la población ”.
- 4.- La proporcionalidad y equidad de las contribuciones especiales o de mejoras “ están en relación con la contraprestación que debe efectuar el propio Estado (sic) y no con la contribución general a los gastos públicos que están obligados los residentes de la republica ”.
- 5.- Como las contribuciones especiales o de mejoras “ se derraman, de acuerdo con los preceptos relativos, entre todos los propietarios o poseedores beneficiados con las obras de urbanización correspondientes, en forma proporcional y equitativa, de acuerdo con las tarifas y costo unitario correspondientes, es evidente que su reglamentación no adolece de inconstitucionalidad...”

Aun cuando aceptamos plenamente el criterio relativo a que el tributo que nos ocupa no puede constituir, desde el punto de vista de la mas depurada técnica fiscal, un impuesto, sino un gravamen especial (de ahí que lo correcto sea denominarlo precisamente “ Contribución Especial ”) Destinado a la recuperación del costo de determinadas obras de urbanización, nuestra opinión resulta inaceptable el resto de los argumentos que se sustentan en las ejecutorias transcritas, entre otras, por las siguientes razones:

- a) Por que, es por completo indebido pretender atribuir a las contribuciones especiales el carácter de derechos, ya que entre ambas figuras jurídico-tributarias existen diferencias sustanciales;
- b) Porque es necesario leer con detenimiento la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, que a la letra dice: “ Es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de le Federación como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Analizando este presente supremo desde todos los ángulos posibles, no encontramos en él nada que nos permita concluir, dentro de una sana lógica jurídica, que porque las contribuciones especiales o de mejoras están a cargo de los propietarios de las fincas cercanas a las obras y no a cargo de toda la población, la disposición constitucional de referencia no resulta vulnerada, toda vez que pensamos que la forma de determinar quienes deben de sujetos pasivos, ninguna relación guarda con los principios de proporcionalidad y equidad.

- c) Porque la idea expresada por nuestro máximo tribunal en el sentido de que el monto de las contribuciones especiales o de mejoras debe ser proporcional a las tarifas y costos unitarios –fijados además unilateralmente por el Estado – de las obras de urbanización cuyo importe de esta manera se pretende recuperar, es contraria a cualquier noción de justicia y a lo que la proporcionalidad es en sí: la correcta disposición de las partes con el todo.

En efecto, desde que Adam Smith escribiera “ Riqueza de las Naciones ”, quedo establecido, de manera incontrovertible, que para que un sistema jurídico-tributario sea justo y equitativo, como lo ordena nuestra Carta Magna, la base de cualquier gravamen debe estar constituido por una parte proporcional del ingreso, utilidad o rendimiento percibido por cada contribuyente.

Ahora bien, si dentro de nuestro Derecho Fiscal Positivo el monto de las contribuciones especiales o de mejoras se fijara en función de la plusvalía o incremento no ganado, podría validamente argumentarse que sé esta dando cumplimiento a lo que previene la Constitución Federal, pero como eso no

sucede, sino que por el contrario, tal y como expresamente lo reconoce la Suprema Corte en las citadas ejecutorias, la base para el calculo consiste en los costos unitarios de los trabajos de urbanización ejecutados, inevitablemente nos encontramos en presencia de un tributo que se determina en cantidad liquida de acuerdo con sumas presupuestadas, erogadas y exigidas unilateralmente por el Estado. Dicho en otras palabras, el sujeto pasivo de las contribuciones especiales no tributa de acuerdo con su capacidad económica, es decir, en función de un ingreso, de una utilidad o de un rendimiento que pudiera haber obtenido, sino que es obligado a participar en el caso de una obra pública, independientemente del beneficio directo que eventualmente pudiera corresponderle. En síntesis, es sujeto de una exacción no de una contribución.

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA O MÉTODO

ENFOQUE

Para el desarrollo de dicho trabajo primeramente se llevo acabo la exploración de todo tipo de lectura relacionada con el tema (contribuciones especiales y de mejoras) lecturas que permitieron familiarizarse, y obtener la información necesaria para brindarnos la posibilidad de llevar a cabo una investigación mas completa sobre dicho tema.

Se recopilaron todo tipo de libros, o información que nos pudiera ser útil para conocer el tema de una manera genera, posteriormente se seleccionaron solo los libros que tuvieran información relacionados con nuestro tema de estudio de una forma mas concreta, una vez recopilada toda la información se analizo y se tomaron los puntos importantes de dicha información.

Nuestra investigación es de tipo documental, surge de la necesidad de conocer mas sobre dicha contribución, ya que es frecuente y complejo el establecer un criterio para la determinación de la proporcionalidad de una contribución, por ello es que en cada tributo en concreto se ha optado por determinar si existe el incumplimiento de este principio constitucional.

CAPITULO IV: RESULTADOS Y RECOMENDACIONES

4.1 PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE CONTRIBUCIONES ESPECIALES E IMPUESTOS.

En principio, los impuestos y las contribuciones especiales o de mejoras poseen características análogas. Así, se asemejan en cuanto a que ambos tributos derivan de un acto de soberanía del Estado, el que unilateralmente los establece, determina, recauda y administra. Por consiguiente, en los dos casos se trata de una prestación. Como acertadamente sostiene Sergio F. de la Garza, en su Derecho Financiero Mexicano: “ en la contribución de mejoras sí bien es cierto que el contribuyente experimenta un beneficio económico consistente en el aumento del valor de su propiedad como consecuencia de la realización de la obra publica, ello opera de una manera indirecta, pues la obra publica no pasa a formar parte del patrimonio del contribuyente, de manera que no recibe en sentido estricto ninguna contraprestación del Estado. El pago de la contribución es obligatorio y no voluntario; de suerte que si el contribuyente no lo hace de grado, el Estado procederá a cobrar el crédito coactivamente”.¹

A pesar de todas estas similitudes –acto de soberanía, unilateralidad, ser una prestación y cobro activo- existen importantes diferencias entre los impuestos y las contribuciones especiales o de mejoras, toda vez que de no ser así, no integrarían dos tipos distintos de tributos. **¿Cuáles son esas diferencias?**

1. Tal y como atinadamente se expresa en algunas de las ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia que transcribimos en la sección precedente, el fruto o rendimiento de los impuestos se destina a la prestación deservicios públicos generales e indivisibles, es decir, a todos a aquellos servicios que de manera global e indiscriminada benefician a la población en general. En cambio, aun cuando las contribuciones especiales o de mejoras también tienen su origen en la prestación de servicios públicos generales e indivisibles, como en este caso, tales servicios benefician directamente y específicamente a un determinado numero de particulares; el fruto o rendimiento de esta clase de tributos debe aplicarse no al suministro de nuevos servicios generales e indivisibles, sino a la recuperación del costo del costo incurrido con motivo del suministro de los servicios específicos que motivaron su cobro.

1 De la Garza, Sergio F. Ob. Cit., pagina 357.

2. Por otra parte, mientras que para ser causante de un impuesto basta con realizar el correspondiente supuesto normativo o hecho generador del tributo, para serlo de una contribución generador del tributo, para serlo de una contribución especial o de mejoras es requisito previo e indispensable poseer el carácter de propietario un bien inmueble ubicado dentro del "radio de beneficio" de una obra de urbanización.

3. Así mismo, mientras el importe en cantidad líquida de los impuestos debe fijarse en proporción al ingreso, utilidad o rendimiento obtenidos por el causante, el de las contribuciones especiales o de mejoras se establece en función del costo de trabajos de urbanización presupuestado y ejecutados por el Estado.

4. Finalmente y abundando un tanto en la primera diferencia apuntada, cabe señalar que mientras que con los impuestos se persigue sufragar el gasto público global, el Estado, con las contribuciones especiales o de mejoras, al menos dentro del sistema tributario mexicano, solo persigue la recuperación de los costos de aquellas obras y servicios que independientemente de que en forma indirecta favorezcan a la ciudadanía en general, han beneficiado especialmente a los sujetos pasivos.

4.2. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE CONTRIBUCIONES ESPECIALES Y DERECHOS.

Existe una creencia generalizada, inclusive entre algunos especialistas de la materia, de que las contribuciones especiales o de mejoras no constituyen un tributo autónomo, sino tan solo una especie de derechos. Reveladoras de esta corriente son las frases que parecen consignadas en algunas de las ejecutorías, en el sentido de que: "(las contribuciones especiales son) un derecho, o sea una contraprestación requerida por el poder público, en pago de servicios prestados por él". O de que: "La cooperación no constituye, fiscalmente hablando, un impuesto o contribución, sino un derecho o compensación que se obtiene por el mejoramiento que reciben los particulares con la ejecución de determinadas obras..."

No obstante, pensamos que esta postura, por respetable que sea, proviene del error de haber pervertido y confundido la naturaleza y origen de las contribuciones especiales o de mejoras que surgieron como un medio de permitir la participación de la Hacienda Pública, y por ende de la comunidad toda, en el lucro excesivo que solían obtener los especuladores de bienes raíces, los que a través de este gravamen vieron limitadas por el interés público sus a veces exorbitantes ganancias, con lo que a la vuelta de varios lustros se ha transformado en un simple arbitrio al servicio del Estado para lograr la fácil recuperación del costo de las obras de urbanización a cuya ejecución, por lo demás, de cualquier manera se encuentra obligado.

Si en la actualidad, y en particular dentro de nuestro sistema tributario, las contribuciones especiales o de mejoras se fijaran con base en la plusvalía o **“incremento no ganado”**, resultaría mas claro que se trata de un tributo autónomo y fácilmente diferenciable tanto de los impuestos como de los derechos. Sin embargo, la marcada tendencia hacia la conveniencia de recuperación del costo de las obras, han dado lugar a toda esta serie de indebidas confusiones. Pero aun admitiendo a esta criticable tendencia, pensamos que es dable encontrar marcadas diferencias entre estas dos clases de tributos, las que permiten resaltar la indudable autonomía, las características propias, de que están revistas las contribuciones especiales o de mejoras.

1.- en primer termino debemos señalar el aspecto que nos parece fundamental dentro de este problema, a saber: que el cobro de los derechos proviene de un acto de voluntad del sujeto pasivo que ocurre por decisión propia ante la autoridad administrativa, espontáneamente y por así convenir a sus intereses, a solicitar la prestación de un servicio. En cambio, en el caso de las contribuciones especiales o de mejoras es el Estado el que unilateralmente, y sin estar legalmente obligado a tomar en cuenta la voluntad o los intereses del sujeto pasivo, decide y ejecuta obras y servicios que dan origen al tributo.

2.- Lo anterior nos conduce a precisar una segunda diferencia: que mientras los derechos constituyen, por esencia una contraprestación, las contribuciones especiales o de mejoras son, también por esencia, una prestación. Es decir, resultan dos figuras jurídico-tributarias radicalmente opuestas en cuanto a la naturaleza de la obligación a satisfacer por el causante.

3.- Dentro de este mismo contexto procede precisar una tercera distinción: que mientras los servicios (particulares divisibles) amparados por los derechos única y exclusivamente benefician al sujeto pasivo: Los servicios (generales indivisibles) amparados por las contribuciones especiales o de mejoras benefician al sujeto pasivo de manera directa y especifica, pero también a toda la comunidad.

4.-Por otra parte, para ser causante de un derecho basta con tener la necesidad o el interés de solicitar y recibir un servicio directo, de variada naturaleza, del Estado. En cambio, como ya se señalo con anterioridad, para convertirse en sujeto de una contribución especial o de mejoras es requisito previo e indispensable poseer el carácter de propietario de un bien inmueble ubicado dentro del **“radio de beneficio”** de una determinada obra de urbanización.

5.- Finalmente, es necesario consignar que, mientras el usuario de los servicios que se cobran a través de derechos no obtiene con tal motivo ninguna plusvalía o incremento patrimonial, el sujeto pasivo de las contribuciones especiales o de mejoras debe encontrarse siempre, y por definición, dentro de esa hipótesis.

CONCLUSIÓN

El presente trabajo da a conocer los diferentes puntos de vista, así como las justificaciones que para este tema, la Suprema Corte de Justicia argumenta. Lo expuesto por el presente trabajo manifiesta que no es inconstitucional el cobro de las contribuciones especiales o de mejoras, pero aun así existen y seguirán existiendo inconformidades por los contribuyentes a los que se les impone esta carga administrativa, aun y cuando la Ley justifique la contribución.

Como se ha venido insistiendo en que una de las actividades primordiales del Estado esta constituida por la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general, cuya gestión no solo justifica y explica su existencia, sino que hace mas tolerable y llevadera para los gobernados la presencia del poder público. En sus orígenes el gobierno fue concebido como un instrumento al servicio del hombre para protegerlo, defenderlo y proporcionarle determinados medios de subsistencia, que por si solo no podría alcanzar.

En la actualidad, la prestación de los servicios públicos se ha convertido en una tarea de enorme magnitud, debido al crecimiento demográfico. Esto ha hecho que aumenten considerablemente tanto el número de las necesidades colectivas a satisfacer. Es importante recalcar la importancia que los contribuyentes tienen en cuanto a la ayuda que se le brinda al Estado para sufragar los gastos públicos, en forma e diversas contribuciones, de ahí s que surjan diversas inconformidades en cuanto al pago de estas, que en ocasiones resultan injustas.

FUENTES DE CONSULTA

- **Arjona Vizcaíno, Derecho fiscal, Editorial Themis, 2000.**
- **Tribunal Fiscal de la Federación, Principios Tributarios Constitucionales, editorial Tribunal Fiscal de la Federación.**
- **Antonio Jiménez González, lecciones de derecho tributario, Editorial Thomson.**