

Unidad 7

- La contribución especial

“La contribución especial es la tercer figura jurídica tributaria de importancia en el derecho fiscal, esta contribución es de reciente creación.”

1. DEFINICIÓN

La tercera figura tributaria es la contribución especial, gravamen de reciente creación, en relación con los otros dos tributos, que aunque algunas legislaciones locales de nuestro país la habían reconocido y regulado desde hacia algún tiempo, aunque fuera solamente en alguna de sus especies, la legislación fiscal federal lo ha hecho solo a partir de 1986 y también únicamente en una de sus especies.

En las diversas legislaciones y estudios jurídicos encontramos a esta figura tributaria bajo alguna de las siguientes denominaciones: impuesto especial, tributo especial, contribución especial, contribución de mejoras, impuesto de plusvalía, impuesto de planificación, derechos de cooperación o, simplemente, contribución. De las anteriores, la que consideramos mas adecuada es la de contribución especial. Eliminamos aquellas que la denominan como impuesto o derechos porque no reúne esta figura tributaria las características propias de esos otros gravámenes y porque debe distinguirse plenamente desde su denominación.

La característica distintiva de este tributo es que constituye el pago por un especial beneficio que produce a un sector de la población la realización de una actividad estatal de interés general o por haber provocado la realización de la actividad de interés general, cuyo importe debe destinarse a sufragar los gastos de esa actividad.

Margáin nos señala que no es el pago por un servicio público prestado por el Estado u otras entidades públicas, sino el equivalente por el beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, que la contribución especial se paga no por el servicio que el Estado ha prestado sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de ese servicio. Para ello, sigue diciendo Margáin, hay que tomar en cuenta que esta figura jurídica se utiliza para la satisfacción de los gastos que se originan por los servicios de carácter general divisible, o sea, en obras o servicios que benefician a toda la colectividad, pero que en forma específica favorecen determinados individuos. No se debe confundir, continua el autor citado, con el impuesto de plusvalía, que tiene por objeto gravar los aumentos de valor que determinados bienes han experimentado como consecuencia de la baja del valor de la moneda o de la fuerte demanda del mercado, etcétera.

Atendiendo a sus características, Margáin define a la contribución especial como la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los beneficia o los beneficia en forma específica. A su vez, De la Garza nos dice que la contribución especial es la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica. Para

Giuliani Fonrouge es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.

Por nuestra parte, consideramos que la contribución especial es la prestación en dinero establecida por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales por el beneficio especial que supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general o porque ellas han provocado cierta actividad, que debe destinarse a sufragar los gastos de esa misma actividad.

Como hemos dicho antes, la legislación fiscal federal ha reconocido y regulado este tipo de atributo a partir de 1986, aunque no de manera general, sino solamente en una de sus especies como se verá más adelante, en el artículo 2º, fracción III nos da la siguiente definición: *“Contribuciones son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas”*.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al examinar a las características de la contribución especial ha dicho lo siguiente:

Registro No. 233235

Localización:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

55 Primera Parte

Página: 23

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

CONTRIBUCIONES ESPECIALES. PRINCIPIO DE BENEFICIO QUE LAS INFORMA (ARTICULO 142 DE LA LEY GENERAL DE HACIENDA DEL ESTADO DE MORELOS).

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

Amparo en revisión 107/72. Armando Antonio Sánchez Chávez. 24 de julio de 1973. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Ernesto Aguilar Álvarez.

Séptima Época, Primera Parte:

Informe 1973, página 302. Amparo en revisión 916/72. Buenaventura Leal Martínez. 27 de febrero de 1973. Unanimidad de veinte votos de los Ministros: Guerrero López, Del Río, Rebolledo, Jiménez Castro, Rivera Silva, Burguete, Rojina Villegas, Saracho Álvarez, Martínez Ulloa, Iñárritu, Palacios Vargas, Solís López, Canedo, Salmorán de Tamayo, Yáñez, Ramírez Vázquez, Guerrero Martínez, Mondragón Guerra, Aguilar Alvarez y presidente Guzmán Neyra. Ponente: Ernesto Aguilar Álvarez.

Nota: En el Informe de 1973, la tesis aparece bajo el rubro "**CONTRIBUCIONES ESPECIALES** PRINCIPIO DE BENEFICIO QUE LAS INFORMA."

Genealogía:

Informe 1973, Primera Parte, Pleno, página 302

2. SUJETOS

En virtud de la naturaleza y características de la contribución especial, Giannini señala a dos posibles tipos de causantes del tributo: quienes encontrándose en determinada situación experimentan una particular ventaja económica como consecuencia de una actividad administrativa de interés general y quienes como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria de un comercio o de otra actividad, provocan un gasto o un aumento en el gasto público.

De acuerdo con estas ideas y tomando en cuenta que al igual que en el caso de los derechos, respecto a los sujetos de los créditos fiscales con motivo de la contribución especial son aplicables los comentarios que hicimos al tratar a los sujetos del impuesto, encontramos que el Estado es el sujeto activo y la persona física o moral que se beneficia especialmente por la realización de una actividad estatal de interés general o la que provoca esa actividad es el sujeto pasivo.

3. CARACTERÍSTICAS LEGALES

De acuerdo con la naturaleza y características de la contribución especial en

relación con los principios que en materia tributaria establece la Constitución General de la República, este tributo debe reunir las siguientes características:

a) Cubrirse solo cuando existe un beneficio especial por la realización de una actividad estatal de interés general o cuando se ha provocado esa actividad. En el primer caso, si la actividad del Estado consiste en la ejecución de obras públicas de interés general que, a la vez, producen un especial beneficio para un determinado sector de la población, es justo que ese grupo de personas contribuyan a sufragar los gastos de la obra, como por ejemplo en el caso de apertura o arreglo de calles y avenidas, en construcción de parques públicos, etc. En el segundo caso, cuando por la actividad que lleva a cabo una persona el interés general reclama la intervención del Estado para vigilar, controlar o asegurar el desarrollo debido a la actividad, también es justo que quien por su actividad provoca el gasto o el incremento en el gasto público que supone la prestación del servicio de vigilancia o control contribuya a sufragar ese gasto, como por ejemplo en el caso de las instituciones de seguros o fianzas que deben recibir el servicio de inspección y vigilancia de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, cuya finalidad es proteger los intereses públicos que contrata con esas instituciones.

b) El cobro debe fundarse en la ley. Nuevamente nos encontramos frente al principio de legalidad, al cual ya hemos hecho alusión en las figuras tributarias precedentes, es decir que la contribución especial deberá ser decretada por el Congreso de la Unión a través de una ley para satisfacer el Presupuesto de Egresos.

c) La prestación del servicio o la realización de la obra debe efectuarla la administración activa o centralizada, por las mismas razones que expusimos al comentar la característica correlativa de los derechos. Es decir porque la contribución especial, como tributo que es, constituye una contribución para sufragar los gastos públicos del Estado y solo existe obligación de contribuir a los gastos públicos del Estado, ya sea la Federación, los Estados o los Municipios, como quedo explicado en aquella oportunidad.

d) La prestación debe ser proporcional y equitativa. Esto significa respetar el principio de justicia tributaria que consagra la Constitución Federal en su artículo 31, fracción IV, por lo tanto, la aportación económica debe ser inferior al valor de la obra ejecutada o del servicio prestado, o sea que el Estado no debe pretender recuperar a través de la contribución especial el costo total de la obra o del servicio sino que únicamente debe cobrar a los contribuyentes la parte que corresponda al especial beneficio que supone para ellos la ejecución de una obra pública de interés general, o bien una parte del gasto que corresponde a la prestación del servicio que por el interés general debe recibir el prestatario del mismo, pues el Estado debe absorber la otra parte del valor de la obra o del gasto por el servicio prestado, que es la que corresponde al Interés general.

e) El pago es obligatorio, también en este caso, como el de los impuestos y el de los derechos, por ser característica común a todos los tributos, existe la obligación

general en materia tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República pero la obligación concreta de pagar la contribución especial deriva de la adecuación del particular a la hipótesis normativa y esto sucede en el momento en que el Estado concluye y pone en servicio la obra ejecutada o presta el servicio, según sea el caso, pues hasta entonces estará en condiciones de conocer el costo total de una u otro y, en consecuencia, de hacer la derrama respectiva.

4. CLASIFICACIÓN

Consideramos que hay dos clases de contribuciones especiales la contribución de mejoras y la contribución por gasto.

La contribución de mejoras es la mas conocida y utilizada y es la que se paga por el especial beneficio que produce para un sector de la población la ejecución de una obra pública de interés general, que ya antes hemos ejemplificado, único tipo de contribución especial que reconoce y define nuestra legislación fiscal federal, según lo previsto por el artículo 2º, fracción III del Código Fiscal de la Federación

La contribución por gasto, menos conocida y utilizada que la otra, es la que se paga por provocar un gasto o un incremento en el gasto público en virtud de que por la actividad que se lleva a cabo el interés general reclama la Intervención del Estado para vigilar, controlar o asegurar el desarrollo debido de la actividad que también ya hemos ejemplificado antes.

5. OBRAS Y SERVICIOS POR LOS QUE DEBE EXIGIRSE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

Se considera que el Estado debe exigir la contribución especial únicamente en el caso de aquellas obras de interés general, pero que benefician en forma específica a determinadas personas, siempre y cuando no se pueda. recuperar el costo de la obra con su sola explotación. Es decir, deben quedar fuera obras como la construcción de un mercado, que aún cuando son obras de interés general que benefician particularmente a determinadas personas, su costo se pueda recuperar mediante la explotación del mismo. También son aplicables a esta figura las dos situaciones señaladas con motivo de los derechos, o sea que no es aconsejable cobrar la contribución especial cuando ello signifique o pueda ser un estorbo para la consecución de la finalidad buscada por el estado con el servicio y cuando este se solicita para cumplir obligaciones públicas, salvo el caso en que su prestación produzca para el particular un beneficio económico.

6. ANALOGÍAS Y DIFERENCIAS ENTRE IMPUESTO, DERECHOS Y CONTRIBUCIÓN ESPECIAL.

Las analogías o características comunes que encontramos en las tres figuras tributarias son:

- a) Las tres deben estar establecidas en la ley.
- b) Las tres son obligatorias.
- c) Las tres deben ser proporcionales y equitativas.
- d) Las tres deben destinarse a sufragar los gastos públicos.

Las diferencias que encontramos entre las tres figuras tributarias son:

a) El impuesto se establece para satisfacer los gastos públicos en la medida que los otros tributos y demás ingresos del Estado no puedan hacerlo o sean admisibles. Los derechos se establecen como contraprestación por servicios jurídicos-administrativos que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público y que son aprovechados directa e individualmente por una persona. La contribución especial se establece como una aportación a los gastos que se realiza el Estado por la realización de una actividad de interés general pero que beneficia especialmente a un sector de la población o por la prestación de un servicio de interés general a una persona determinada.

b) El impuesto se paga sin recibir un servicio de manera directa e individual. La contribución especial se paga por el beneficio obtenido con la realización de una actividad estatal de interés general o por la prestación de un servicio de interés general.