

II. TEORÍA DEL INGRESO . . . . .	49
1. Ingresos . . . . .	49
A. La actividad financiera del Estado . . . . .	49
B. Derecho financiero . . . . .	50
C. Órganos de la actividad financiera del Estado . . . . .	51
D. El ingreso público . . . . .	54
2. Derecho tributario sustantivo . . . . .	58
A. El poder tributario del Estado . . . . .	58
B. Limitaciones constitucionales del poder tributario . . . . .	60
C. Los tributos o contribuciones . . . . .	63
3. El impuesto . . . . .	64
A. Principio de distribución . . . . .	64
B. Definiciones . . . . .	65
C. Caracteres . . . . .	67
D. Clasificación, efectos y principios de los impuestos . . . . .	68
E. Elementos del impuesto . . . . .	73
F. El parámetro y la base imponible . . . . .	75
G. Nacimiento y determinación de la obligación tributaria . . . . .	77
H. La extinción tributaria . . . . .	80

## II. TEORÍA DEL INGRESO

En materia tributaria se puede notar la relación más estrecha entre lo jurídico y lo económico.

En el presente capítulo se analizarán los ingresos que obtiene el Estado para su existencia y sostenimiento, así como para mantener el ejercicio de su soberanía, siendo indispensable la captación de medios económicos que cubran las erogaciones propias de estas actividades.

El Estado siempre ha requerido de recursos financieros para lograr la realización satisfactoria de sus actividades. Dichos recursos provienen fundamentalmente de los particulares, es decir, existe una transferencia de riqueza en favor del Estado para permitir el desarrollo de las actividades que realiza y el cumplimiento de sus objetivos.

Así, la actividad financiera del Estado se compone de la recaudación de ingresos, de su administración y de su ejercicio, los ingresos son obtenidos en diversas formas y de manera constante a través de derechos, contribuciones, productos, aprovechamientos, créditos, emisión de moneda y, como forma fundamental, los impuestos.

El capítulo se desarrolla en tres partes: los ingresos, donde se expresa principalmente la actividad financiera del Estado y conceptos trascendentales como el de derecho financiero; el derecho tributario sustantivo y, por último, el impuesto.

Nuestro objetivo consiste en dar una visión general de lo que la legislación y doctrina mexicana regulan en materia de ingresos.

### 1. INGRESOS

#### A. *La actividad financiera del Estado*

La actividad financiera del Estado ha sido definida por el fiscalista mexicano Joaquín Ortega como "la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos pú-

blicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines".<sup>23</sup>

La actividad financiera del Estado conoce tres momentos fundamentales:

- a. el de la obtención de ingresos, los cuales pueden llegar al Estado tanto por instituciones de derecho privado, *v. gr.*, la explotación de su propio patrimonio (empresas, renta de inmuebles, venta de bienes), como por medio de instituciones de derecho público, *v. gr.*, los diversos tipos de tributos, o bien por instituciones mixtas como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos;
- b. el de gestión o manejo de los recursos obtenidos, así como la administración y explotación de sus bienes patrimoniales con carácter permanente; y
- c. el de la realización de erogaciones para sostener las funciones públicas, la prestación de servicios públicos.

## B. *Derecho financiero*

### a) Concepto

El derecho financiero "es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado, o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado".<sup>24</sup>

La doctrina ha dividido al derecho financiero en tres ramas, teniendo relación con los tres momentos de la actividad financiera del Estado: la obtención, el manejo y la erogación de los recursos del Estado, a los que corresponderán el derecho fiscal, el derecho patrimonial y el derecho presupuestario.

El tribunal fiscal de la federación ha definido a la materia fiscal como referida a todos los ingresos del Estado, cualquiera que sea su naturaleza.

<sup>23</sup> Citado por De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 14a. ed., México, Porrúa, 1986, p. 5.

<sup>24</sup> De la Garza, *op. cit.*, p. 15.

## b) Derecho tributario

El derecho tributario “es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir a las sanciones establecidas por su violación”.<sup>25</sup>

La clasificación del derecho tributario es la siguiente: derecho tributario sustantivo, derecho tributario formal o administrativo, derecho constitucional tributario, derecho procesal tributario, derecho penal tributario, derecho internacional tributario.

## C. Órganos de la actividad financiera del Estado

La Suprema Corte de Justicia ha entendido por fiscal lo perteneciente al fisco, y éste significa, entre otras cosas, la parte que integra la hacienda pública: contribuciones, impuestos y derechos, determinándose como autoridades fiscales aquellas que intervienen por mandato legal.

## a) Atribuciones de la SHCP en materia de ingresos públicos

Se establece en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- I. Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas, y las leyes de ingresos federales y del Departamento del Distrito Federal.
- II. Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes.
- III. Cobrar los derechos, impuestos, productos y aprovechamientos del Distrito Federal en los términos de la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal y en las leyes fiscales correspondientes.
- IV. Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, estudiar y proyectar sus efectos en los ingresos de

<sup>25</sup> *Ibid*, p. 26.

la federación y evaluar sus resultados conforme a sus objetivos. Para ello escuchará a las dependencias responsables de los sectores correspondientes.

- VI. Proyectar y calcular los ingresos de la federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades de la administración pública federal.
- VII. Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país.
- VIII. Practicar inspecciones y reconocimientos de existencia en almacenes, con objeto de asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- IX. Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público.
- X. Manejar la deuda pública.
- XI. Dirigir la política monetaria y crediticia.
- XIII. Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones auxiliares de crédito.
- XIV. Representar el interés de la federación en controversias fiscales.
- XV. Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal, o bien las bases para fijarlos.

Por su parte, la Secretaría de Programación y Presupuesto tiene como atribuciones en materia presupuestal las siguientes, de conformidad con el artículo 32 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que en su parte conducente determina:

A la Secretaría de Programación y Presupuesto corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- I. Proyectar la planeación nacional del desarrollo y elaborar el plan nacional correspondiente.
- V. Proyectar y calcular los egresos del gobierno federal y de la administración pública paraestatal.
- VI. Formular el programa de gasto público federal y el proyecto de presupuesto de egresos de la federación y presentarlos, junto con el Departamento del Distrito Federal, a la consideración del Presidente de la República.
- VII. Autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la administración pública federal.

- VIII. Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requieran la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los presupuestos de egresos.
- IX. Verificar que se efectúe en los términos establecidos la inversión de los subsidios que otorgue la federación, así como la aplicación de las transferencias de fondos en favor de estados, municipios, instituciones o particulares.
- XII. Regular la planeación, programación, presupuestación, ejecución y evaluación de las obras públicas.
- XIII. Emitir o autorizar los catálogos de cuentas para la contabilidad del gasto público federal; consolidar los estados financieros que emanen de las contabilidades de las entidades comprendidas en el presupuesto de egresos de la federación, así como formular la cuenta anual de la hacienda pública federal.
- XVIII. Dictar las normas para las adquisiciones de toda clase que realicen las dependencias y entidades de la administración pública federal centralizada y paraestatal, así como las normas y procedimientos para el manejo de almacenes, inventarios, avalúos y baja de maquinaria y de equipo, instalaciones industriales y los demás bienes muebles que forman parte del patrimonio de la administración pública federal.

#### b) Organismos fiscales autónomos

Se llaman organismos fiscales autónomos a los organismos públicos descentralizados que dentro de sus funciones tienen el carácter de autoridades fiscales contribuyendo, de esta manera, con el Estado en la recaudación y administración de determinados ingresos públicos, es decir, aportaciones de seguridad social.

Los ejemplos representativos de este tipo de organismos son el Instituto Mexicano del Seguro Social, adquiriendo el carácter de fiscal autónomo por disposición expresa de la Ley del Seguro Social en el artículo 268.

También le corresponde como otra de sus facultades, determinar los créditos y las bases para su liquidación de los ingresos públicos cuya recaudación le corresponde (aportes, intereses moratorios y capitales constitutivos).

Igualmente el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, creado por ley del instituto del mismo nombre (aparecida en el *Diario oficial* el 24 de abril de 1972) tiene el carácter de or-

ganismo fiscal autónomo como entidad de servicio social, con personalidad jurídica y patrimonio propio. Está facultado para recaudar los ingresos que le corresponden (aportaciones de seguridad social) así como determinar y hacer efectivos los créditos pendientes en caso de incumplimiento por medio del procedimiento de ejecución fiscal.

### c) Intervención de los poderes Legislativo y Judicial en la actividad financiera

La actividad financiera del Estado federal es realizada fundamentalmente por el Poder Ejecutivo, sin embargo es importante la intervención de los poderes Legislativo y Judicial en dicha actividad.

La participación del Poder Legislativo se expresa a partir de la expedición de las leyes que crean las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto (artículo 73, VII); dar las bases sobre las cuales el Ejecutivo puede celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación, aprueba esos mismos empréstitos y reconoce y manda pagar la deuda nacional (artículo 73, VIII); crea y suprime empleos de la federación y señala, aumenta y disminuye sus dotaciones (artículo 73, XI); aprueba el presupuesto anual del gasto (artículo 74, IV); autoriza y determina las características y monto del conjunto de los ingresos públicos, su función obedece a que es el órgano del Estado que reúne la representación nacional, es decir, de los contribuyentes, y en esta calidad revisa anualmente el ejercicio del gasto y el ingreso público mediante la cuenta de la hacienda pública federal.

Por su parte, el Poder Judicial de la federación, mediante el juicio de amparo, puede decretar la inconstitucionalidad de la expedición o de la ampliación de las leyes que violen las garantías individuales (artículos 103 y 107), y a través del mismo procedimiento o por el recurso de revisión fiscal, se revisan las resoluciones que dicte el tribunal fiscal de la federación, asegurando la observancia del principio de legalidad que debe cumplir la actividad fiscal del Estado y cuyas características determina fundamentalmente el artículo 31 fracción IV de la Constitución.

### D. *El ingreso público*

El artículo 73 fracción VII, faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a fin de cubrir el presupuesto. El artículo 72 inciso b, determina que los proyectos que versen sobre em-

préstitos, contribuciones e impuestos, deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

La Ley de Ingresos de la Federación se expide anualmente y contiene un catálogo de los impuestos que se han de cobrar en un año fiscal. Al lado de ella existen leyes especiales que regulan los impuestos y no requieren de la reexpedición anual, pero cuya aplicabilidad deriva de la ley de ingresos.

El artículo 74 fracción IV, señala que son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados "examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la federación y el del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la cuenta pública del año anterior.

"El Ejecutivo Federal hará llegar a la cámara correspondiente las iniciativas de leyes de ingresos y los proyectos de presupuesto a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre, cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos".

La vigencia de la ley de ingresos es anual y se ha preguntado qué consecuencias produciría no haber aprobado dicho ordenamiento antes del inicio de cada ejercicio fiscal (que coincide con el año natural).

Gabino Fraga expresa: "en los casos en que, a pesar del sistema, el Congreso no apruebe dicha ley, la conclusión única que debe aceptarse, por la aplicación de los preceptos constitucionales, es la que no puede hacerse cobro de ningún impuesto conforme a la ley anterior".<sup>26</sup>

Sin embargo, podemos pensar que la adición del artículo 74 fracción IV, obedecía en buena medida a resolver este problema, con un párrafo cuarto que fijaba los plazos para la presentación de las iniciativas de las leyes financieras del Estado. Asimismo, la reciente reforma a los artículos 65 y 66 de la Constitución, que establecen dos periodos ordinarios de sesiones (el primero del 1 de noviembre al 31 de diciembre y el segundo del 1 de abril al 15 de julio), permitirá que el Congreso de la Unión concentre sus debates del primer periodo ordinario al análisis de las leyes financieras y el segundo periodo lo dedique al debate del resto de iniciativas de ley.

<sup>26</sup> *Op. cit.*, p. 106.

## a) Clasificación de los ingresos públicos

### *Ingresos originarios y derivados*

Se consideran ingresos originarios aquellos que se generan en el patrimonio del Estado, a través de su explotación directa o indirecta.

Son ingresos derivados aquellos que el Estado recibe de los particulares. Por exclusión, son ingresos derivados: los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos y los empréstitos.<sup>27</sup>

### *Ingresos ordinarios y extraordinarios*

Para Flores Zavala los ingresos ordinarios "son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir los gastos ordinarios. . . Los ingresos extraordinarios son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevisitas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etcétera".<sup>28</sup>

### *Ingresos tributarios y no tributarios*

Los ingresos tributarios son los que recauda el Estado en ejercicio del poder de *imperium*. Quedan comprendidos en esta clasificación los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los aprovechamientos. Los ingresos no tributarios son aquellos que recauda el Estado por mecanismos que no derivan del ejercicio de su poder de imperium sino de un acto de derecho público o privado, por ejemplo, los productos, la emisión de moneda y la contratación de crédito.

### *Clasificación de ingresos en el Código Fiscal de la Federación*

El artículo 2o. del referido ordenamiento establece:

Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen en la siguiente manera:

<sup>27</sup> *Ibid.*, p. 107.

<sup>28</sup> Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 24a. ed., México, Porrúa, 1982, p. 23.

- I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.
- II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.
- IV. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, o presten servicios señalados en la fracción IV de este artículo, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social o de derechos, respectivamente.

En el artículo 3o. del Código Fiscal, se señala la definición de los aprovechamientos: "son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y empresas de participación estatal".

El mismo precepto indica la definición de los productos: "son las contraprestaciones por servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado".

#### b) Órganos de ejecución de la ley de ingresos

En el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamiento federales en los términos de las leyes así como en el Distrito Federal, a inter-

venir en todas las operaciones en que se haga uso del crédito público y manejar la deuda pública de la federación y del Distrito Federal.

La Tesorería de la Federación depende directamente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y entre sus funciones más importantes se encuentran las siguientes:

- a. Determinar los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes y demás obligados que deba hacer efectivos, salvo que corresponda ser determinados por otra unidad competente.
- b. Recaudar, concertar, custodiar, vigilar y situar los fondos provenientes de la aplicación de la Ley de Ingresos de la Federación y otros conceptos que deba recibir el gobierno federal, así como establecer los sistemas y procedimientos de recaudación de los ingresos.
- c. Ordenar y aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de contribuyentes sujetos a control presupuestal y de adeudos en favor del gobierno federal.
- d. Recaudación de los créditos fiscales.

La Ley de Servicios de la Tesorería de la Federación determina que el cobro de toda clase de créditos en favor del gobierno federal se hace a través de la Tesorería de la Federación, directamente o por medio de sus organismos auxiliares.

Los fondos y valores que se perciben en favor del gobierno federal se concentran en la Tesorería de la Federación.

### c) Procedimiento de ejecución

Los créditos fiscales, incluidos los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir a sus empleados o de los particulares que no hayan sido satisfechos dentro del plazo que señala el Código Fiscal de la Federación, se exigen a través del procedimiento administrativo de ejecución, mismo que se encuentra establecido en los artículos 145 a 190 del Código Fiscal de la Federación.

## 2. DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO

### A. *El poder tributario del Estado*

El poder o soberanía financiera lo ha definido Sainz de Bujanda como "la expresión de soberanía política, concedida como atributo del Estado y que tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la

que se refiere a los gastos. El poder financiero se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado: ingresos y egresos. En cambio, el poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos”.<sup>29</sup>

Sergio de la Garza define al poder tributario como “la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”.<sup>30</sup>

El Estado siempre ha tenido la necesidad de obtener recursos para realizar las actividades que tiene encomendadas; su fuente principal son los patrimonios de los particulares. Dichas aportaciones han recibido el nombre de tributos, contribuciones, impuestos o derechos.

Se ejerce el poder tributario cuando se determinan los derechos o situaciones que, al producirse, se traducirá en la obligación por parte de los particulares a efectuar el pago de las contribuciones.

Los hechos o situaciones que generan la obligación a los particulares de pagar contribuciones son determinados por el Poder Legislativo, en el ejercicio del poder tributario, al momento de expedir las leyes correspondientes, por ejemplo las especiales de contribuciones, las cuales se señalan en la ley de ingresos y son aplicables en el año fiscal.

Es facultad del Poder Ejecutivo comprobar en qué momento se han producido los hechos o situaciones que generan la obligación fiscal, es decir, el pago de las contribuciones. También debe señalar la cuantía de los pagos.

#### a) Poder tributario originario y delegado

El poder tributario es originario “cuando nace originalmente de la Constitución, y por lo tanto no se recibe de ninguna otra entidad. Tal es el caso de la federación y de los estados de la República Mexicana.

“El poder tributario es delegado, en cambio, cuando la entidad política lo posee porque ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario. En la República Mexicana este supuesto es excepcional”.<sup>31</sup>

Una vez producido el hecho generador, surge la competencia tributaria la cual consiste en la recaudación del tributo.

<sup>29</sup> Sainz de Bujanda, “Notas de derecho financiero”, en De la Garza, *op. cit.*, p. 199.

<sup>30</sup> De la Garza, *op. cit.*, p. 199.

<sup>31</sup> *Ibid.*, p. 201.

## b) El estado actual del poder tributario federal

En relación con el sistema de distribución de poderes tributarios, la Suprema Corte estableció jurisprudencia, la cual se puede resumir de la siguiente manera: “La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la federación y los estados, en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII y 124); b) limitaciones a la facultad impositiva de los estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias de la federación (artículo 73, fracciones X y XXIX), y c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados (artículos 117, fracciones IV, V y VII, y 118)”.<sup>32</sup>

### B. Limitaciones constitucionales del poder tributario

Las principales limitaciones al poder tributario se encuentran en la Constitución.

#### a) Garantía o principio de legalidad

Este principio tiene su fundamento en el artículo 14 constitucional, en el cual se señala “nullum tributum sine lege”.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución, consagra este principio al establecer que las contribuciones cuya obligación es pagar para los gastos públicos de la federación, de los estados y de los municipios, deben estar establecidas por las leyes.

#### b) La garantía de proporcionalidad y equidad

Se establece en el artículo 31 fracción IV esta garantía al indicar que al contribuir a los gastos públicos, se debe hacer “de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

<sup>32</sup> Tesis Jurisprudencial núm. 11, apéndice al SJF, año 1965, parte primera, pleno, o. 42, en De la Garza, Sergio, *op. cit.*, p. 213.

c) El destino de los gastos públicos, las afectaciones especiales y las extrafiscales

El destino de los tributos es el pago de los gastos públicos, ya sea de la federación, de los estados y municipios en que resida el contribuyente.

d) Principio de igualdad y prohibición de leyes privativas

Flores Zavala explica el principio de igualdad en los siguientes términos: "las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma a cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal".<sup>33</sup>

Las leyes privativas son las que no crean situaciones generales, abstractas e impersonales; quedan prohibidas por no reunir requisitos de las normas jurídicas.

e) Prohibición de la retroactividad

El resumen de este principio lo indica en su libro Flores Zavala:

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

La ley tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aun cuando éste se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en sus efectos.

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

Aun en los casos en que las nuevas cuotas de impuesto sean más bajas que las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia.

<sup>33</sup> Flores Zavala, *op. cit.*, p. 153.

cia. No debe incurrirse en el error de considerar que aplicar la ley retroactivamente en estos casos sería en beneficio del causante.

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

Las leyes que modifican, aumenten o disminuyan los términos establecidos por una ley anterior para el ejercicio de un derecho se aplica desde luego.

En materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado, sólo puede hablarse de hechos realizados.<sup>34</sup>

#### f) Garantía de audiencia

La garantía de audiencia encuentra su fundamento en el artículo 14 constitucional. En materia de impuestos, la Suprema Corte de Justicia ha establecido jurisprudencia en el sentido de que la audiencia no necesita ser previa, y basta si se produce antes de la privación de algún derecho.

#### g) Prisión por deudas fiscales

Las deudas tributarias pueden ser elevadas, por el legislador, a la categoría de delitos y castigarlos con pena de privación de la libertad.

#### h) Confiscación de bienes

El artículo 22 de la Constitución establece la prohibición de la confiscación de bienes, sin embargo, no considera como tal la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas.

#### i) Prohibición de costas judiciales

El artículo 17 de la Constitución ha prohibido las costas judiciales, es decir, el servicio de los tribunales será gratuito.

<sup>34</sup> *Ibid.*, pp. 164-170.

### j) Prohibición de exenciones de impuestos

La prohibición de exención de impuestos a que se refiere el artículo 28 constitucional, está reservada para los casos en que se trate de favorecer a una determinada persona, estableciendo un privilegio en su favor, pero no cuando la exención alcance a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general.

### k) Prohibición de aduanas interiores y de restricciones a la libre circulación y tránsito de las mercancías.

La prohibición de aduanas interiores, así como de restricciones a la libre circulación y tránsito de las mercancías se encuentran señaladas en el artículo 117 de la Constitución, fracciones IV, V, VI y VII. Asimismo el artículo 73 fracción IX y 131, son complementarios a este principio.

## C. *Los tributos o contribuciones*

Los tributos presentan una de las formas más importantes de ingresos para el Estado, mismos que son utilizados para el cumplimiento de sus fines. El derecho encargado de estudiar esta rama es el tributario.

Se han manifestado diversas definiciones del tributo. Blumenstein define a los tributos como "las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público, autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma".<sup>35</sup>

Giuliani Fonrouge define al tributo como "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho".<sup>36</sup>

### a) Caracteres del tributo:

- a. Carácter público. El tributo constituye parte del derecho público.
- b. Es una prestación en dinero o en especie. Normalmente los tributos

<sup>35</sup> Blumenstein, Ernest, "Sistema di diritto delle imposte", en De la Garza, *op. cit.*, p. 312.

<sup>36</sup> Giuliani Fonrouge, "Derecho financiero", en De la Garza, *op. cit.*, p. 312.

son pagados en dinero, siendo menos frecuentes que consistan en prestaciones en especie.

c. Es una obligación *ex lege*. La fuente de todo tributo debe encontrarse en una ley y el hecho generador debe ajustarse perfectamente a la hipótesis.

d. Es una relación personal de derecho, obligatoria. En el tributo se presenta una relación entre dos sujetos: el acreedor del tributo que tiene derecho a exigir la prestación, esto es, el Estado, y el deudor del tributo, quien se encuentra obligado a realizar la prestación obligatoria, en dinero o en especie.

e. Tiene por objeto proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones. La fracción IV del artículo 31 constitucional establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio donde residan los contribuyentes.

f. Deben ser justos. El artículo señalado anteriormente indica que los tributos deben ser proporcionales y equitativos.

g. No deben afectarse a gastos determinados. El artículo primero del Código Fiscal establece que sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto específico.

Los principales tributos son definidos por el Código Fiscal de la forma que ya se explicó, principalmente en sus artículos 2º y 3º y los cuales incluyen los impuestos, derechos, contribuciones especiales, las aportaciones de seguridad social, productos y aprovechamientos. Todos ellos deben contener los caracteres que acabamos de señalar.

En la siguiente parte, explicaremos uno de los principales tributos en el derecho mexicano, que son precisamente los impuestos.

### 3. EL IMPUESTO

#### A. Principio de distribución

El criterio que preside al uso del impuesto para procurar ingresos al Estado es el de la capacidad contributiva, con independencia de la prestación de un servicio o logro de una ventaja económica.

Los impuestos representan la forma de ingresos tradicional y la fuente de ingresos más importante.

Giannini explica que hay servicios que benefician a la colectividad y por lo tanto no es posible determinar la ventaja que cada individuo

obtiene del cumplimiento del servicio; por ejemplo la defensa interior y exterior. Se puede notar que es un gasto indivisible en proporción con la utilidad que cada uno de ellos se obtiene mediante la satisfacción de la necesidad; se adopta —para el reparto del gasto entre todos los asociados— el criterio diverso de la capacidad contributiva, en cuya virtud cada ciudadano se obliga a contribuir en proporción de riqueza. Esta forma de contribución se llama impuesto.

En México, Margáin ha sostenido que los servicios públicos generales e indivisibles se sufragan con el rendimiento de los impuestos, y que se está en presencia de un servicio de esta naturaleza cuando no se pueden determinar concretamente las personas que se benefician más que otras con la prestación de dicho servicio.

Ataliba Gerardo dice que el Estado busca la parcela de riqueza privada de los contribuyentes y la integra a su patrimonio a través del medio jurídico que es el impuesto. El criterio informador del impuesto es la capacidad económica del contribuyente.<sup>37</sup>

## B. Definiciones

Eheberg: "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer necesidades colectivas."

Nitti: "El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible."

Vitti de Marco: "El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales."

E. R. A. Seligman: "Un impuesto es una contribución forzada de una persona para el gobierno para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia los beneficios especiales prestados."

El artículo 2º del Código Fiscal de la Federación define las contribuciones y específicamente en su fracción primera determina qué es

<sup>37</sup> De la Garza, *op. cit.*, pp. 349-350.

el impuesto: “Impuesto son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.”

Para Sergio F. de la Garza la definición tiene carácter de residual, ya que comprende todas las especies de contribuciones que no son derechos ni aportaciones de seguridad social ni contribuciones de mejoras.

El Código Fiscal de la federación del 30 de diciembre de 1938 definía el impuesto como: “las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como generador de crédito fiscal”.

Vamos a realizar el desglose de esta definición.

*Prestación.* Pretende oponer el concepto de impuesto como prestación al concepto de derecho como contraprestación, y significa que a cambio de la cantidad que el particular entrega al Estado por concepto de impuesto no percibirá algo concreto.

Tal vez se inviertan los impuestos en servicios públicos, pero no hay una relación directa y perceptible, inmediata, entre el pago del particular y la actividad del Estado.

*En dinero o en especie.* En la edad media y en la Nueva España era común el pago en especie.

En la ley de impuestos y derechos relativos a la minería, de 30 de agosto de 1934, en su artículo 8º establecía: “El impuesto sobre la producción de oro y 10% se pagará en especie”, lo mismo se le autorizaba a cobrar a hacienda para la producción de plata y el cobre. En la ley del impuesto y fomento a la minería de 30 de diciembre de 1955, se establece que el impuesto de producción de oro se pague en especie.

*El Estado fija.* Tiene como fuente inmediata la voluntad del Estado, expresada por medio de una ley.

Ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia: “El pago de los impuestos constituye un adeudo que es el resultado de una necesidad política y no el de un contrato sancionado por la ley civil” (tomo V, página 326).

“Para que el cobro de un impuesto sea fundado, se requiere que haya una ley que lo establezca” (tomo XXXIV, página 2035).

*Unilateralmente.* El Estado los establece por medio de sus órganos, constitucionalmente facultados en virtud de su poder (autoridad). Este

poder no es arbitrario porque se encuentra limitado, de una parte, por las necesidades financieras del Estado y, de la otra, por la capacidad económica de los afectados por el impuesto.

*Con carácter obligatorio.* No queda a la voluntad del particular cooperar o no a los gastos del Estado; éste puede ejercer la coacción necesaria para que cumpla con su obligación. La Suprema Corte de Justicia dicta: “Los impuestos no constituyen un beneficio para los causantes, sino un deber de contribuir a los gastos públicos” (tomo VI, página 501).

*A todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que señala la ley como hecho generador del crédito fiscal.* Cada ley del impuesto prevé la realización de una situación que da nacimiento a un crédito fiscal: La percepción de ingresos o de utilidades cuando se realiza alguna actividad de las que hace referencia la Ley del Impuesto Sobre la Renta; la transmisión hereditaria para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Herencia y Legados, etcétera, al coincidir la situación de un individuo con la situación prevista en la ley tributaria, automáticamente se genera el crédito fiscal.<sup>38</sup>

### C. Caracteres

a. Es una prestación tributaria *ex lege*. El impuesto tiene su origen en la conjunción de un hecho real y de una hipótesis normativa o presupuesto que lo prevé y define.

Esta hipótesis debe estar contenida en una norma jurídica formal y materialmente legislativa, que comprenda todos los elementos del impuesto.

La Suprema Corte de Justicia expone el principio de legalidad: “para que la tributación con la que los habitantes de la república deban contribuir a los gastos públicos, así de la federación como del estado o de los municipios, sea proporcional y equitativa como lo prevé el estatuto constitucional invocado, es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino también fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota o forma y término de computarlo y pagarlo; de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley, como lo quiere la Constitución federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario” (*Semanario judicial* de la federación, tomo LXXXI, página 6374, toca 7784/939, Manuel Menchaca y otros).

<sup>38</sup> Flores Zavala, *op. cit.*, pp. 36-46.

b. De dar en dinero y especie, de carácter definitivo. La prestación impositiva puede ser una cantidad de dinero, las más de las veces, o excepcionalmente en especie.

Su carácter es definitivo, es decir, no se puede reclamar una devolución o restitución de ningún tipo ulterior.

c. El impuesto está a cargo de personas físicas o morales (artículo 2º del Código Fiscal de la federación). Anteriormente se reconocía que podía estar a cargo de "unidades económicas", es decir, sujetos que no eran personas físicas ni morales.

d. Su destino es cubrir los gastos públicos. Ésta es una exigencia común, según la fracción IV del artículo 31 constitucional.

e. Jurisprudencia: "Impuesto, destino de los, en relación con los obligados a pagarlos. De acuerdo con el artículo 31 fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer exacciones que, a juicio del Estado fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos".<sup>39</sup>

## D. Clasificación, efectos y principios de los impuestos

### a) Clasificación de los impuestos

#### *Impuestos directos e indirectos:*

a. Clasificación basada en la incidencia. Son impuestos directos los que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que incide finalmente en su propio patrimonio, por ejemplo el impuesto sobre la renta a los productos del trabajo.

Son impuestos indirectos los que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva, por ejemplo el impuesto al valor agregado ya que el comerciante lo traslada expresamente al consumidor y recupera el dinero que pagó al fisco federal.

<sup>39</sup> De la Garza, *op. cit.*, pp. 352-355.

b. Criterio administrativo o del padrón. Impuesto directo: se grava periódicamente por situaciones que presentan permanencia y estabilidad, de tal manera que pueden formularse listas de contribuyentes, *v. gr.*, impuesto predial. Impuesto indirecto: tiene como hecho generador situaciones aisladas, accidentales, por lo que resulta difícil mantener un padrón de contribuyentes, *v. gr.*, la adquisición de inmuebles.

c. Criterio basado en la forma de manifestarse la capacidad contributiva. Jarach: "Los impuestos directos recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva, entendiéndose por tal, aquellas donde la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta y el patrimonio.

"Las manifestaciones indirectas son todas aquellas que no toman como base la imposición de la riqueza, sino otras manifestaciones, como los consumos, las transferencias".<sup>40</sup>

### *Impuestos reales y personales*

*Impuestos reales.* En éstos se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose sólo el impuesto sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva, por ejemplo el impuesto sobre el uso o tenencia de vehículos.

*Impuesto personal.* Éste recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y cargas de familia, por ejemplo el impuesto sobre la renta.

La Suprema Corte de Justicia de la nación hace la diferencia entre la proporcionalidad del impuesto personal y el real: en el primero la proporcionalidad del impuesto se realiza a través de la capacidad contributiva de los sujetos, mientras que el segundo se realiza en función del valor que la autoridad le asigna al capital para efectos fiscales (independientemente del valor real o comercial), en combinación con la tasa o cuota, cuidando que el impuesto no sea confiscatorio o aniquilador del capital (informe del presidente de la Suprema Corte de Justicia, en 1973, primera parte, página 288).

### *Impuestos objetivos y subjetivos*

*Impuesto objetivo.* No define quién es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible

<sup>40</sup> De la Garza, *op. cit.*, p. 379.

siendo ésta lo que da origen al supuesto legal de la obligación tributaria.

*Impuesto subjetivo.* Designa con precisión quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria.

### *Impuesto sobre el capital, la renta y el consumo*

*Impuesto sobre la renta.* Se propone gravar la riqueza en formación. La renta está constituida por los ingresos del contribuyente (de su trabajo, capital o de ambos).

Existen diversos tipos de renta:

- Renta bruta. Se considera sin deducción de los gastos que requiere la producción de esa renta.
- Renta neta. Resulta de la renta bruta, a la cual se le deducen los gastos de producción.
- Renta libre. La que queda al contribuyente después de deducir las cargas que recaen sobre ella, incluidos los gastos de producción.
- Renta legal. Resulta al deducir de los ingresos totales sólo aquellos que la ley autoriza.

*Impuestos sobre el capital.* Los impuestos sobre el capital gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes.

El capital puede ser materia imponible, por ejemplo el impuesto predial o el impuesto sobre uso o tenencia de vehículos.

El capital como base del impuesto puede tener como fuente el propio capital o la renta que produce ese capital.

### *Impuesto sobre los gastos o consumos*

Comprende los impuestos indirectos sobre la circulación, el consumo y los impuestos sobre los ingresos brutos de los negocios. Ejemplo: impuesto a la producción.

### *Otras clasificaciones*

Según los sujetos del impuesto	}	sujeto activo	}	federal
				estatal
				municipal
	}	sujeto pasivo	}	subjetivos
				objetivos

Según su proporción con la base	proporcionales:	se mantiene una relación constante entre cuantía y el valor de la riqueza;
	progresivos:	la relación de la cuantía del impuesto, con respecto al valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumente el valor de ésta.

## b) Efectos financieros del impuesto

Los impuestos producen sacrificios temporales o permanentes a los contribuyentes; aunque en otras ocasiones producen beneficios económicos individuales o de carácter social.

a. La repercusión del impuesto. La traslación, también llamada repercusión, se desarrolla en tres momentos:

*Percusión.* Es el efecto o acto por el cual el impuesto recae sobre el sujeto pasivo del impuesto, quien lo paga a la administración fiscal.

*Traslación.* Es el efecto o acto de pasar la carga del impuesto a otra o a otras personas. O bien, es el fenómeno por el cual el sujeto pasivo legal, percutivo por el impuesto, se hace reembolsar o recuperar indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto. La traslación hacia adelante es cuando el sujeto pasivo legal consigue aumentar el precio de sus mercancías o de sus servicios. Este tipo de traslación repetida puede producir el efecto de la piramidización, que consiste en trasladarse el impuesto a los compradores en cada operación de venta, el impuesto pagado por cada uno de los intermediarios se acumula y se convierte a su vez en base del impuesto que pagó el siguiente, hasta llegar al consumidor.

*Incidencia.* Fenómeno por virtud del cual la carga del impuesto recae sobre el último consumidor de las mercancías, ya que no hay otra persona a quien se traslade la carga del tributo; es decir, quien ve afectada su economía por el impacto del impuesto.

En conclusión, la percusión la sufre el sujeto del impuesto, la incidencia, el pagador, la traslación es pasar el impuesto del uno al otro, proceso en el que pueden intervenir varias personas o sólo el sujeto y el pagador.

Pueden establecerse las siguientes categorías de impuestos:

a) Hay impuestos en que no se produce la repercusión, como en el impuesto sobre la renta de los sueldos de empleados públicos.

b) Hay casos en que se presenta rara vez, o bien es difícil que se dé la repercusión. Por ejemplo, el impuesto sobre ganancias redistribuibles.

e) Hay impuestos que normalmente son repercutidos pero no pueden determinarse exactamente en qué sentido y en qué medida se producirá la repercusión, como los impuestos sobre consumo.

d) Otros son repercutidos por disposición de la ley, como el impuesto al valor agregado.<sup>41</sup>

b. La difusión. La persona que ha sido incidada por un impuesto (el pagador) sufre una disminución en su renta, por lo tanto en su capacidad de compra, exactamente en la cantidad que ha pagado por concepto de impuestos. Limitará sus consumos provocando una disminución en los ingresos de sus proveedores y así sucesivamente.

c. La remoción. Ocurre cuando el contribuyente reacciona ante la carga tributaria. Al contrario de la difusión, incentiva la productividad.<sup>42</sup>

d. La amortización. Fenómeno que se produce para todos los impuestos que graven en forma duradera los capitales establemente invertidos en propiedades.

e. La capitalización. Es el fenómeno inverso a la amortización. Se produce cuando se elimina o reduce la carga de un impuesto sobre una inversión estable. El propietario, quien se ve liberado con dicha carga, ve también aumentada a la productividad de su inversión, la cual sube de valor en la misma proporción en que se ha disminuido o eliminado la carga.

f. Evasión del impuesto. La evasión consiste en eludir el pago del impuesto. Existen dos formas de evasión: legal e ilegal. La primera consiste en omitir el pago del impuesto por procedimientos legales, como dejar de importar para no pagar el impuesto correspondiente. La segunda se presenta cuando, para eludir el pago del impuesto, se realizan actos violatorios de las normas legales como el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos, etcétera.

<sup>41</sup> Flores Zavala, *op. cit.*, pp. 277-285.

<sup>42</sup> De la Garza, *op. cit.*, p. 388.

### c) Los principios técnicos de la tributación

Los principios que Adam Smith formuló son cuatro de carácter fundamental:

*Principio de justicia.* El principio de justicia se desenvuelve en dos subprincipios: La generalidad: exige que paguen impuestos todas aquellas personas que se encuentren comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que se establezcan en leyes y que no dejen de pagarlos quienes se comprenden en ellas. La uniformidad: proclama la igualdad de todos frente al impuesto. Esta igualdad requiere que todos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva, de tal manera que a mayor capacidad contributiva, la aportación sea mayor. Justifica la existencia de los impuestos progresivos.

*Principio de certidumbre.* El impuesto que cada individuo debe pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben de ser claras para el contribuyente y para cualquier otra persona.

*Principio de comodidad.* Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que sea más probable que convenga su pago al contribuyente.

*Principio de economía.* Einaudi comenta que todo impuesto debe estar ideado de tal manera que haga salir de las manos del pueblo la menor suma posible, por encima de lo que entra al tesoro; al mismo tiempo el producto de los impuestos una vez salida de las manos del pueblo, debe entrar lo antes posible en tesoro público.

## E. Elementos del impuesto

### a) El sujeto

En toda relación tributaria intervienen dos sujetos, uno activo y otro pasivo.

En la organización del Estado mexicano, son sujetos *activos*: la federación, los estados y los municipios.

Tienen carácter de sujetos activos por su derecho a exigir el pago de los tributos.

El sujeto *pasivo* es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto.

El primer párrafo del artículo primero del Código Fiscal de la Federación dice: "Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos (de la federación) conforme a las leyes respectivas. . ."

La distinción entre sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por adeudo ajeno ha encontrado acogida tanto en la doctrina fiscal como en la legislación mexicana (artículo 26, CF).

El Códifo Fiscal reconoce la distinción entre el sujeto pasivo por adeudo propio o principal (a quien llama contribuyente) y la categoría general de sujetos pasivos por adeudo ajeno al responsable solidario.

La federación, los estados y los municipios pueden ser sujetos pasivos cuando su actividad no corresponde a sus funciones propias de derecho público, esto es, cuando desarrollan actividades iguales en sus fines inmediatos a las de los individuos.<sup>43</sup>

El artículo 73, párrafo segundo de la ley del ISR dice: "La federación, los estados y los municipios y los organismos descentralizados cuyas actividades no sean preponderantemente empresariales, que a éstos pertenezcan, sólo tendrán las obligaciones que se refiere el primer párrafo de este artículo" (esas obligaciones se refieren a retener y enterar el impuesto y exigir documentación que reúna requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ellos en términos de ley).

El artículo 3º de la ley del IVA dice: "La federación, el Distrito Federal, los estados y los municipios tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones de derecho público".

El crédito fiscal: "Son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios, aprovechamientos, incluyendo los que deriven de las responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares así como aquellos a los que las leyes den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena" (artículo 4º del CF).

## b) Objeto del impuesto

Situación que señala la ley como hecho generador del crédito fiscal.

<sup>43</sup> Flores Zavala, *op. cit.*, pp. 153-171.

c) La cuota del impuesto

Cantidad de dinero o en especie que se percibe por la unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando expresa en forma de tanto por ciento.

d) Tarifas

Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenezcan a la misma categoría.

e) Catastro tributario o padrón

Son las colecciones oficiales de los hechos que sirven para determinar los sujetos y los objetos del impuesto, así como la deuda individual de cada causante. Se utiliza para llevar el control de los sujetos de impuesto que se perciben periódicamente, como el ISR.

f) Causa o fundamento del impuesto

El motivo por el que se cobra el impuesto.

F. *El parámetro y la base imponible*

a) Definición

Magnitud a la que debe referirse o aplicarse el tipo de gravamen, y cuando está constituido por una suma de dinero o un bien valorable en términos monetarios, recibe el nombre de base imponible.

Su función es determinar la cuantía de la deuda tributaria.

b) Clases de parámetro

En algunas ocasiones el parámetro está formado por una sustancia física cuya cantidad debe de determinarse, esto es, medir para fijar el importe del crédito tributario. Se hace uso de datos enumerados o medidos (metro cúbico, kilogramo, tonelada, cabeza de ganado, etcétera).

El parámetro puede estar constituido por una cuantía abstracta de un bien físico, como su valor en renta, su valor en venta, su precio

medio, etcétera. En estos casos, la esencia de la operación liquidatoria está en la valoración del parámetro, por ejemplo el valor catastral en el impuesto predial.

En otros casos, el parámetro está constituido por una magnitud abstracta determinada por ley, como puede ser la renta (ISR), el capital para los impuestos sucesorios y el predial que toma como base el valor de la propiedad.

### *Tributos fijos*

El legislador establece la deuda del sujeto en suma determinada por una cifra exacta e invariable; en ellos el mandato de la norma se agota en la especificación de la suma que debe de pagarse.

### *Tributos variables*

Pueden clasificarse en tributos de derrama y de alicuota. En el sistema de derrama, se determina o fija primeramente el monto global o contingente de la recaudación del tributo y posteriormente se reparte entre los contribuyentes, teniendo en cuenta la base imponible y por último, con estos datos, se calcula el tipo que corresponde a cada unidad fiscal.

Se llama alicuota al tipo de gravamen que consiste en un porcentaje del parámetro, cuando éste consiste en dinero o en bienes valorables, en términos monetarios, en este caso el parámetro recibe el nombre de base imponible.

#### c) Clases de alicuotas

Pueden ser de tres clases: proporcional, progresivas y regresivas.

*Alicuota proporcional.* Es la que permanece constante al variar la base imponible, de tal suerte que la cuantía de la obligación tributaria aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible. Por ejemplo la ley del IVA.

*Alicuotas progresivas.* Aumenta al aumentar la base imponible, de ahí que a unos aumentos sucesivos e iguales de la base, correspondan aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria.

*Alicuota regresiva.* En la regresividad disminuye al aumentar la base imponible, de tal suerte que a los aumentos sucesivos e iguales de la

base correspondan aumentos menos que proporcionales en la misma cuantía de la obligación tributaria.

#### d) Las exenciones

La exención se refiere al pago de la deuda sustantiva por regla general. También pueden referirse, pero es necesario que así lo disponga la ley, a las obligaciones formales (de hacer, no hacer o de tolerar).

Para las exenciones es absolutamente indispensable que se cumpla con el principio de legalidad.

Se presentan dos clases de exenciones, las objetivas y las subjetivas.

Las leyes pueden estar redactadas en forma que exceptúan a determinadas hipótesis o presupuestos legales y por consecuencia a los hechos generadores respectivos. Estas son las exenciones objetivas. La exención se concede en total prescindiendo de qué personas son los sujetos autores de los hechos, que por la gracia de la exención no son imponibles, y por lo tanto no generan ninguna obligación tributaria, como las señala el artículo 77 de la ley del ISR.

Las exenciones subjetivas se otorgan en favor de determinadas personas, generalmente por determinadas circunstancias que en ellas concurren, como las que expone el artículo 77, fracción XII de la ley del ISR.<sup>44</sup>

#### G. Nacimiento y determinación de la obligación tributaria

Las obligaciones en general pueden tener diferentes fuentes:

- a. La ley por sí misma o de obligaciones meramente legales.
- b. La ley unida a la realización de un hecho generado previsto por ella, y distinto de la voluntad de obligarse; a estas obligaciones se les llama obligaciones legales u obligaciones *ex lege*.
- c. La voluntad del sujeto, dirigida a producir a su cargo el nacimiento de una obligación, esto es, a convertirse en obligado y reconocida por la ley como tal fuente de obligación; a esta obligación se le denomina obligación voluntaria.<sup>45</sup>

<sup>44</sup> De la Garza, *op. cit.*, pp. 421-438.

<sup>45</sup> *Ibid.*, p. 535.

## a) Nacimiento de la obligación tributaria

*Causación del tributo.* Momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo. En consecuencia, el momento exacto en que, por haberse consumado el hecho generador en todos sus efectos o aspectos, se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

El momento en que se produce la causación de la obligación tributaria, varía cuando se trata de tributos en los que los hechos imponibles consisten en situaciones jurídicas o de hecho, simples o condicionadas.

*Situación jurídica.* El hecho generador se considera ocurrido desde el momento en que está constituido definitivamente de conformidad con el derecho aplicable.

*Actos condicionados.* Se producen únicamente tratándose de situaciones jurídicas. Pueden existir dos tipos de condiciones: suspensiva: la causación opera hasta que la condición se cumpla; resolutoria: se produce cuando el acto esté constituido conforme al derecho aplicable (se produce al celebrarse el acto).

*Situaciones de hecho.* El hecho generador se considera ocurrido en el momento en que se hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente le corresponden.

*Hechos periódicos o permanentes.* Son aquellos en cuya configuración se requiere del transcurso del tiempo, el hecho debe de considerarse ocurrido en la finalización del mismo (hecho periódico).

El legislador fijará la fecha que cause el impuesto, cuando se trate de hechos permanentes; por ejemplo, el impuesto predial es permanente y se estipula a la fecha de pago.<sup>46</sup>

## b) La determinación de la obligación tributaria

*Concepto.* "Acto del sujeto pasivo por el cual se reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la administración, que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, en ambos casos, para el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa alícuota ordenada por la ley".<sup>47</sup>

<sup>46</sup> *Ibid.*, pp. 537-542.

<sup>47</sup> *Ibid.*, p. 545.

El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación distingue entre nacimiento y ejecución del crédito fiscal.

*La declaración.* Es un acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante datos y elementos relevantes para su determinación y, en algunos casos, la determinación misma de dicho crédito con la pretensión de que la autoridad tributaria reconozca como válida dicha declaración.

La presentación incumbe normalmente al sujeto pasivo, pero en los casos que hay deudores, por adeudo ajeno, puede recaer sobre el responsable.

La declaración puede ser formal e informal; según cuando la ley prescriba o no la forma que debe hacerse.

Deben presentarse en los plazos que señalen las leyes fiscales respectivas, pudiendo ser mensuales, anuales o bien el término supletorio de 15 días posteriores al hecho generador (artículo 31, último párrafo del CF).<sup>48</sup>

*La exigibilidad de la obligación tributaria.* Consiste en que el ente público (titular del crédito tributario) esté legalmente facultado para compeler al deudor del tributo al pago de la prestación.

Debe entenderse que el pago del crédito es exigible coactivamente por la autoridad fiscal cuando ha transcurrido el plazo que para hacerlo señale la ley y no se haya hecho.<sup>49</sup>

*La doble tributación.* Ésta se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya sea que lo establezca una misma entidad o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas.

*La doble imposición por una entidad.* Una misma entidad impositiva (federación, estado o municipio) establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente, como el ISR que grava las sociedades que explotan negocios comerciales, agrícolas, industriales, etcétera, y separadamente a los socios que integran esa misma sociedad.

La regla general es que debe evitarse la doble tributación porque es contrario al principio de justicia, pues la fuente doblemente gravada se encontrará en desigualdad frente a otras gravadas con un solo impuesto. Pero hay ocasiones en que la doble imposición es querida por el legislador:

<sup>48</sup> *Ibid.*, pp. 555-564.

<sup>49</sup> *Ibid.*, p. 564.

- a. Para lograr un determinado fin social (fuga de capitales).
- b. Lograr mayor equidad en la imposición teniendo en cuenta la diversa capacidad productiva de los individuos y de las sociedades.

*La doble imposición internacional.* Ocurre cuando los estados soberanos gravan la misma fuente, digamos personas que obtienen rentas de fuentes ubicadas en México y que se encuentran domiciliadas en el extranjero; las sociedades tienen ramificaciones en varios países.

El problema de la doble imposición internacional se deriva de que cada Estado tienen derecho para gravar a las personas que dependen de él por razón de su nacionalidad, domicilio o residencia; en estos casos, el Estado grava a estas personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de sus fuentes de la renta.

*La doble imposición de la federación, las entidades federativas y los municipios.* Concurren aquí tres sujetos activos, que tienen capacidad para cobrar impuestos: la federación, los estados y los municipios.

- a. El principio constitucional es que son concurrentes las facultades de la federación y de los estados para establecer impuestos que cubran sus respectivos presupuestos, con las únicas excepciones que la propia Constitución establece.
- b. Hay impuestos que pertenecen exclusivamente a la federación (artículo 73, fracción XXIX constitucional).
- c. Facultad exclusiva para legislar sobre determinada materia, incluida la de imponer (artículo 73, X).
- d. La federación no puede prohibir a los estados el establecimiento de impuestos que corresponden a materias que no han sido limitadas por la Constitución.
- e. La federación no puede facultar a los estados para establecer impuestos sobre materias que la Constitución ha reservado exclusivamente a la propia federación.<sup>50</sup>

## H. *La extinción tributaria*

*El pago.* Es el modo de extinción por excelencia o el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo.

Pago o cumplimiento, en el Código Civil "Es la entrega de la cosa o cantidad debida". Lo anterior presupone la existencia de un crédito

<sup>50</sup> Flores Zavala, *op. cit.*, pp. 327-371.

fiscal por una suma líquida exigible, es decir, la obligación tributaria debe estar cuantitativamente determinada. La determinación es requisito indispensable para la exigibilidad del crédito, y éste a su vez es un prerequisite para la realización del pago.

**Sujetos hábiles de pago:** sujetos pasivos que deben pagar. Deudor directo o sujeto pasivo principal; deudor por solidaridad; sucesores a título universal; sujetos pasivos por adeudo ajeno (quedan comprendidos dentro de esta categoría los sujetos pasivos por responsabilidad sustituta, por tener el carácter de retenedor de la fuente o que tenga el carácter de recaudadores).

**Sujetos hábiles de cobro.** En materia federal, la Ley de Servicio de la Tesorería de la Federación, encomienda a la Tesorería la recaudación, que consiste en la recepción, custodia y concentración de fondos y valores de la propiedad o al cuidado del gobierno federal.

Objeto del pago es la realización de la prestación en que consiste la obligación tributaria.

Efecto del pago es la extinción de la obligación tributaria y por consecuencia, la liberación del deudor.

**Sistema de recaudación.** El ingreso o recaudación de los créditos fiscales se realiza bajo dos sistemas: por la administración fiscal, y por terceros (entidades federativas que han celebrado convenios de colaboración con la SHCP para la recaudación de los impuestos federales a través de sus tesorerías y los bancos).

**La compensación.** Tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y de acreedores recíprocamente y por propio derecho.

El CF, en su artículo 23, dispone que los contribuyentes y retenedores obligados a pagar mediante declaración, pueden optar por compensar las cantidades que tengan en su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros siempre que ambas deriven de una misma contribución.

Cuando se trate de créditos que deriven de distinta contribución, la compensación debe de ser hecha por la autoridad fiscal.

**La condonación.** El artículo 39 del CF establece que el Ejecutivo federal, mediante resoluciones de carácter general, puede condonar o eximir, total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, cuando hayan afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar, la rama de producción venta de productos, etcétera.

**La cancelación.** Por incosteabilidad en el costo o por insolvencia del deudor.

*Remate y adjudicación fiscal de los bienes.* Cuando el crédito fiscal no es pagado voluntariamente por el deudor, la administración fiscal inicia un procedimiento por el cual puede sustraer bienes del deudor. Concluye con la adjudicación, que según Rossy consiste cuando “el titular del órgano jurisdiccional entrega en dominio una cosa o un derecho perteneciente al deudor y diferente de lo debido al acreedor y consiste en recibirlo como pago de su crédito”.

*La dación del pago.* Concepto en virtud del cual el deudor voluntariamente realiza a título de pago una prestación diversa de la debida al acreedor, quien consiente en recibirla en sustitución de éste.

*La baja.* Es una forma de extinción de carácter formal, cuyo contenido consiste en un hacer o un tolerar.

Elimina para efectos futuros a un causante de un padrón por dejarse en él, las actividades o bienes, las circunstancias previstas por la norma legal para someterlo a un determinado impuesto.

*La prescripción.* Ésta opera tanto en favor de los contribuyentes, extinguiendo sus obligaciones tributarias mediante el transcurso de un plazo de cinco años, como opera también en favor del Estado, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente.

En virtud del principio de legalidad, todos los elementos de la prescripción deben estar establecidos por la ley emanada del Congreso de la Unión y no por reglamentos o circulares.

Para que empiece a correr la prescripción, es necesario que haya sido debidamente notificado el crédito fiscal. Los términos de la prescripción corren día a día y no por años.

La prescripción inicia a partir de la fecha en que el crédito pudo ser legalmente exigido (artículo 146 CF).

El crédito fiscal se extingue en el término de cinco años.

La prescripción se interrumpe por cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto a la existencia del crédito.

*La prescripción en favor del fisco.* Dispone el artículo 22 del CF, que en el plazo de cinco años se extingue, por prescripción, la obligación del fisco de devolver cantidades pagadas indebidamente.

Se inicia a correr el término desde la fecha en que se hizo el pago.

Se interrumpe en la misma forma que determina el artículo 146 del mismo CF.