

567
2j



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

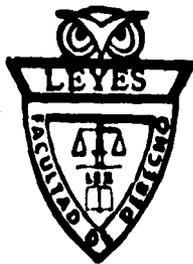
EL IMPUESTO POR LA PRESTACION DE SERVICIOS
DE HOSPEDAJE DEL DISTRITO FEDERAL
UN ESTUDIO JURIDICO



T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A
VERONICA DE LA ROSA JAIMES

ASESOR DE TESIS: LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES



CIUDAD UNIVERSITARIA, MEXICO, D. F.,

1996



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES
ABOGADO

MÉXICO, D.F., A 8 DE NOVIEMBRE DE 1996.

LIC. MARIA DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO
DIRECTORA DEL SEMINARIO DE DERECHO
FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS
FACULTAD DE DERECHO
P R E S E N T E .

ESTIMADA MAESTRA:

POR MEDIO DE LA PRESENTE ME PERMITO COMUNICARLE -
QUE LA ALUMNA **VERONICA DE LA ROSA JAIMES**, HA TERMINADO DE -
ELABORAR SU TESIS PROFESIONAL SOBRE EL TEMA **"EL IMPUESTO POR**
LA PRESTACION DE SERVICIOS DE HOSPEDAJE DEL DISTRITO FEDERAL.
UN ESTUDIO JURIDICO", BAJO MI DIRECCIÓN

EN MI OPINIÓN DICHO TRABAJO CUMPLE CON LOS REQUISITOS QUE SEÑALA LA LEGISLACIÓN UNIVERSITARIA PARA SER PRESENTADA EN EL EXAMEN PROFESIONAL CORRESPONDIENTE, DESDE LUEGO SI USTED NO TIENE INCONVENIENTE PARA ELLO.

COMO SIEMPRE AGRADEZCO LA CONFIANZA DEPOSITADA EN EL SUSCRITO AL PERMITIRME COLABORAR EN EL SEMINARIO QUE DIGNAMENTE PRESIDE, DIRIGIENDO TRABAJOS COMO EL QUE SE PRESENTA.

ATENTAMENTE,
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPÍRITU"



MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL
Y FINANZAS PÚBLICAS.

Cd. Universitaria, D.F., 12 de noviembre de 1996.

ING. LEOPOLDO GUTIERREZ SILVA
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Prasanta

Por este conducto, me permito comunicar a usted, qua la pasante,
VERONICA DE LA ROSA JAIMES, bajo la supervisión de este Seminario, alabó la
tasis Intitulada **"EL IMPUESTO POR LA PRESTACION DE SERVICIOS DE
HOSPEDAJE DEL DISTRITO FEDERAL, UN ESTUDIO JURIDICO"**.

Con fundamento en los artículos 8o. fracción V del Reglamento de
Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad, por
haberse realizado conforma a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada
tesis, que además de las opiniones que cita, contenga las qua son de exclusiva
responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado
respectivo.



Atentamente
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
La Directora

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

[Firma]
LIC. MA. DE LA LUZ RUIZ CAMACHO

A mis padres, con mi más profundo amor:
María de la Paz, por enseñarme que
cualquier obstáculo puede superarse.
Sergio, por guiarme siempre por el camino
de la justicia.

A mis hermanas: Carolina y Diana con
todo mi cariño, porque siempre han
creído en mí.

A mis abuelas:
Filomena Maya, por su gran
corazón, y
Evangelina De La Rosa, *in
memoriam*

"No hay nada que la sabiduría y la prudencia deban regular con tanto cuidado como la porción que se quita y se deja a los súbditos. No han de medirse las rentas públicas por lo que el pueblo pueda, sino lo que deba dar; y si las mide por lo que pueda dar, ha de ser, al menos, por lo que pueda dar siempre".

Montesquieu. El espíritu de las leyes.

INDICE

Introducción.....	1
 Capítulo Primero	
Teoría General de los impuestos	5
1. Contribuciones.....	5
2. Impuestos.....	8
3. Elementos del impuesto.....	11
3.1. Sujetos del impuesto.....	11
a) sujeto activo.....	12
b) sujeto pasivo.....	13
c) capacidad contributiva.....	15
3.2. Objeto.....	16
3.3. Base.....	18
3.4. Tasa, tarifa o cuota.....	18
3.5. Otros elementos.....	20
a) unidad fiscal.....	20
b) causa.....	20
c) fuente.....	20
d) hecho imponible.....	21
4. Clasificación de los impuestos.....	22
4.1. Directos e indirectos.....	22
4.2. Reales y personales.....	23

4.3. Objetivos y subjetivos.....	24
4.4. Periódicos e instantáneos.....	24
4.5. Especiales o analíticos y generales o sintéticos.....	24
4.6. Federales, estatales y municipales.....	25
4.7. Estables e inestables.....	25
4.8. Proporcionales y progresivos.....	25
4.9. Sobre la renta, el capital y el gasto o consumo.....	28
4.10. Específicos y <i>ad valorem</i>	27
4.11. Impuestos alcabalatorios.....	27

Capítulo Segundo

El poder tributario del Estado.....	29
1. Poder tributario.....	30
1.1. Concepto de poder político.....	30
1.2. Delimitación del poder tributario.....	31
1.3. Fundamentos del poder tributario.....	32
a) fundamento político-social	32
b) fundamento económico.....	33
c) fundamento jurídico.....	33
1.4. Características del poder tributario.....	34
a) intransmisible e irrenunciable	34
b) abstracto	34
c) territorial.....	34
d) limitado.....	34
e) permanente.....	34
1.5. Poder tributario originario y delegado o derivado.....	36
2. Principios de Adam Smith.....	37
2.1. Principio de justicia.....	37
a) generalidad	38

b) igualdad o uniformidad.....	40
2.2. Principio de certidumbre.....	41
2.3. Principio de comodidad.....	42
2.4. Principio de economía.....	43
3. Principios de Adolfo Wagner.....	46
3.1. Principios de política financiera	47
a) principio de suficiencia	47
b) principio de elasticidad.....	47
3.2. Principios de economía pública	47
a) elección de buenas fuentes de impuestos.....	47
b) elección de las clases de impuestos.....	48
3.3. Principios de equidad.....	48
3.4. Principios de administración fiscal.....	48
a) fijeza en la imposición.....	49
b) comodidad en la imposición.....	49
c) reducción en el costo.....	50
4. Otros principios.....	50

Capítulo Tercero

El sistema tributario en México.....	52
1. La división de las facultades en materia tributaria en México.....	53
2. La doble tributación.....	54
3. Los impuestos federales.....	57
3.1. Facultades del Congreso de la Unión en materia hacendaria.....	57
3.2. Facultades del Congreso de la Unión en materia tributaria.....	59
a) procedimiento para establecer impuestos.....	59
b) materias exclusivas de la federación.....	60
4. Impuestos locales.....	61
4.1. Las entidades federativas.....	61

4.1.1. Facultades de los Congresos Locales para imponer impuestos.....	82
4.1.2. Procedimiento para la creación de impuestos locales.....	82
a) Chihuahua.....	62
b) Puebla.....	63
c) Veracruz.....	63
4.1.3. Los municipios.....	64
4.2. El Distrito Federal.....	65
4.2.1. Marco histórico del Distrito Federal.....	66
4.2.2. Integración del gobierno del Distrito Federal.....	68
4.2.3. La Asamblea Legislativa.....	68
a) facultades de la Asamblea Legislativa en materia hacendaria.....	69
b) facultades de la Asamblea Legislativa en materia tributaria.....	70
4.2.4. El Código Financiero del Distrito Federal.....	70
4.2.5. El problema sobre la constitucionalidad del Código Financiero del Distrito Federal.....	71

Capítulo Cuarto

El impuesto por la prestación de servicios de hospedaje del Distrito Federal.....	76
1. La prestación de servicios de hospedaje del Distrito Federal y el régimen fiscal vigente.....	77
1.1. Contribuciones de carácter federal.....	77
1.2. Contribuciones de carácter local.....	78
2. El impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.....	79
2.1. Creación del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.....	80
2.2. Concepto de hospedaje.....	80
2.3. Elementos del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.....	81
a) sujeto activo.....	82
b) sujeto pasivo.....	82

c) objeto.....	83
d) base.....	83
e) tasa.....	84
f) hecho imponible y hecho generador.....	85
g) época y forma de pago.....	85
h) obligaciones del contribuyente.....	86
2.4. Clasificación del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje..	86
2.5 Sistema de recaudación del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.....	88
2.6. Finalidad del dinero recaudado por concepto del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.....	88
2.7. Fondo mixto para la promoción turística del Distrito Federal.....	90
3. Crítica al impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.....	91
3.1. Inconstitucionalidad del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.....	92
a) violación al principio de legalidad.....	92
b) violación al principio de equidad.....	95
3.2. Violación a los principios de Adam Smith	96
a) principio de justicia.....	97
b) principio de certidumbre.....	97
c) principio de economía.....	98
3.3. Destino del dinero recaudado por concepto del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.....	98
 Conclusiones.....	 102
 Anexo.....	 105
 Bibliografía.....	 108

INTRODUCCION

En noviembre de 1995, el Presidente de la República presentó una iniciativa de reformas al Código Financiero del Distrito Federal, dichas reformas fueron aprobadas por la Asamblea de Representantes del Distrito Federal y se publicaron en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1995. Dentro de estas reformas se incluyó la creación del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.

Este impuesto se creó con el fin de destinar el cien por ciento del capital recaudado a la promoción turística del Distrito Federal, por lo que las cantidades recaudadas se depositan en el fideicomiso del fondo mixto para la promoción turística del Distrito Federal, designándose así para un objetivo específico.

En virtud de que el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje es de carácter especial, puede presentar ciertas complicaciones en materia tributaria, tales como la inconstitucionalidad, la violación de ciertos principios de carácter tributario, el sistema de recaudación, el destino del capital recaudado, entre otros.

Es precisamente por las razones anteriormente señaladas, que surgió la inquietud de hacer la esta tesis sobre el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje. El presente trabajo pretende hacer un análisis tanto de las características principales de este impuesto, como de los problemas e irregularidades que presenta.

El presente estudio jurídico se divide en cuatro capítulos organizados de la siguiente manera:

El primer capítulo, tomando como base la teoría general de los impuestos, busca definir a éstos, para posteriormente analizar los elementos que los integran. Además, se expondrán las diversas clasificaciones de los mismos. Todo esto, con el fin de establecer el marco teórico que facilite la comprensión del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.

La facultad de un Estado para imponer impuestos se deriva de su poder tributario. Sin embargo, será necesario que el Estado al momento de establecer los impuestos tome en cuenta ciertos lineamientos postulados por algunos célebres teóricos de la materia. Por esas razones en el segundo capítulo se estudiará al poder tributario del Estado y se examinarán los principios que en materia tributaria han propuesto Adam Smith y Adolf Wagner.

El tercer capítulo describe el sistema tributario existente en México, dividiendo su estudio en facultades tributarias en materia federal y local. En este último rubro, se estudiarán las entidades federativas y los municipios. Posteriormente, se examinarán las facultades de la Asamblea Legislativa para imponer contribuciones en el Distrito Federal destacando el Código Financiero del Distrito Federal y el problema de inconstitucionalidad que suscitó dicho ordenamiento legal.

En el último capítulo se describe y analiza jurídicamente el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje. En primer lugar, se hará referencia al régimen fiscal relativo a la prestación de servicios de hospedaje. En segundo lugar, se analizarán los elementos, sistema de recaudación y destino del dinero recaudado del impuesto en comento. Por último, se señalarán los problemas e irregularidades que presenta este impuesto.

No quiero dejar de utilizar este espacio para expresar mi más sincero agradecimiento a todas aquellas personas que de alguna u otra forma colaboraron para poder hacer posible este momento.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, por darme la oportunidad de ostentar orgullosamente la calidad de Universitaria, con la promesa de no defraudarla.

A todos los miembros del Instituto de Investigaciones Jurídicas, a quienes les debo gran parte de mi formación académica, especialmente al Lic. Víctor Martínez Bullé Goyri, con gran afecto, por su paciencia al haber compartido su experiencia y conocimientos conmigo y al Dr. José Luis Soberanes, digno ejemplo de mérito académico y prestigio universitario.

Al Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles, con el más profundo agradecimiento, por el tiempo que invirtió en la dirección y revisión de este trabajo y por la confianza que siempre ha depositado en mí.

A todos aquellos sin los que hubiera sido imposible concluir esta tesis, especialmente a José Ruiz, por sus valiosos consejos y amistad incondicional y a Sergio López Ayllón, por enseñarme que en la vida debemos imponernos metas, no límites.

A toda mi familia, por su estímulo constante. A mis padres, por ser mis mejores críticos y por ayudarme a descubrir que la vida es una danza, en la que nadie puede bailar por tí. A mis hermanas, porque durante el tiempo que invertí en este trabajo me ayudaron a escapar cada vez que el fantasma del tedio me rozaba un hombro.

Por último, pero con infinita gratitud, a todos mis amigos, por brindarme su apoyo, por alentarme y no permitirme naufragar, por compartir vivencias y anhelos, por haber crecido conmigo, a todos ellos *porque la poesía no es de nadie, sino que se hace entre todos*, mi más profundo cariño y mi mayor admiración.

CAPITULO PRIMERO

1. Contribuciones. 2. Impuestos. 3. Elementos del impuesto. 3.1. Sujetos del impuesto. a) sujeto activo b) sujeto pasivo c) capacidad contributiva. 3.2. Objeto. 3.3. Base. 3.4. Tasa, tarifa o cuota. 3.5. Otros elementos. a) unidad fiscal b) causa c) fuente. d) hecho imponible. 4. Clasificación de los impuestos. 4.1. Directos e indirectos. 4.2. Reales y personales. 4.3. Objetivos y subjetivos. 4.4. Periódicos e instantáneos. 4.5. Especiales o analíticos y generales o sintéticos. 4.6. Federales, estatales y municipales. 4.7. Estables e inestables. 4.8. Proporcionales y progresivos. 4.9. Sobre la renta, el capital y el gasto o consumo. 4.10. Específicos y *ad valorem*. 4.11. Impuestos alcabalarlos.

En este primer capítulo se mencionarán varias definiciones de algunos tratadistas en materia tributaria sobre los impuestos y se propondrá una definición concreta de los mismos. Posteriormente, se analizarán los diferentes elementos que integran los impuestos como son sujetos, objeto, base, tasa, cuota, fuente, etcétera. Por último, se hará referencia a las diversas clasificaciones de los impuestos. El examen de todos estos conceptos básicos de la teoría general de los impuestos es imprescindible para lograr una exacta dimensión del impuesto de hospedaje.

1. Contribuciones.

Antes de adentrarse en el tema de los impuestos es necesario explicar de manera breve las contribuciones. Esto es de vital importancia ya que contribución es el género próximo e impuesto es la especie.

Cabe señalar, que el Código Fiscal de la Federación de 1981 y el Código Financiero de Distrito Federal hacen referencia a la contribución, en tanto que algunos autores prefieren utilizar el término tributo y otros más utilizan ambos indistintamente, por lo que se considera conveniente analizar la diferencia que existe entre dichos términos.

El Diccionario de la Real Academia Española define al tributo como "la carga que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío" y a la contribución como "la cuota o cantidad que se impone para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado". Como se puede observar, la palabra tributo implica un reconocimiento de superioridad, porque se ofrece en virtud de que se profesa una veneración, mientras que el término contribución se relaciona con la ayuda que se presta para lograr un fin determinado. El vocablo tributo "denota por sí mismo la situación de superioridad o soberanía del Estado, muchas veces ejercida, en épocas pasadas, en forma despótica y arbitraria. En cambio, la palabra contribución tiene una denotación más democrática, que está más a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares realicen esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva"¹. Por lo tanto, se considera más apropiado referirse en este trabajo a contribuciones y no a tributos, ya que aquellas no son un símbolo de veneración hacia los gobernantes, sino un medio para lograr que el Estado pueda cumplir con sus fines.

Eusebio González define a los *tributos* como: "una prestación patrimonial obligatoria (generalmente pecuniaria) que debe venir establecida por la ley y con

¹ De La Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, México, D.F. 1988. p. 208.

ella se tiende a procurar la cobertura de los gastos públicos². En tanto que, para Sergio F. De La Garza los *tributos* deben tener las siguientes características: poseen carácter público, son una prestación en dinero o en especie, son una obligación *ex lege*, son una relación personal, de derecho y obligatoria que tiene por objeto proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones. Para Dino Jarach, el *tributo* es "una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos, de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir, el Estado y de otro lado, el deudor o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria"³.

Así pues, podemos considerar a las contribuciones como aquellos ingresos que recibe el Estado en virtud de su potestad tributaria, y que utiliza para lograr el cumplimiento de sus fines.

Existen varias clasificaciones de las contribuciones, sin embargo, la que se considera más acertada es la clasificación tripartita. Giuliani Fonrouge las clasifica en: impuestos, tasas y contribuciones especiales⁴, para el caso de México podríamos dividir las en: impuestos, derechos y contribuciones especiales. Sin embargo, el Código Fiscal de la Federación en su segundo artículo menciona:

Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

De la misma manera, el Código Financiero del Distrito Federal señala en el artículo 24:

² González Eusebio. La clasificación de los tributos: impuestos y tasas. *Ars Iuris. Revista de la Escuela de Derecho de la Universidad Panamericana*. No. 5. México, D.F., 1991. p. 25.

³ Jarach, Dino. *El Hecho Imponible*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina. 1971. p. 11.

⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*. Vol. I. Ediciones De Palma. Buenos Aires Argentina. 1993. p. 288.

Las contribuciones establecidas en este Código, se clasifican en:

- I. Impuestos
- II. Contribuciones de mejoras
- III. Aportaciones de seguridad social
- IV. Derechos

2. Impuestos

Existen tantas definiciones de impuestos como autores, a continuación se mencionan algunas de ellas.

El Diccionario Jurídico Mexicano define al impuesto como: "la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre es dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria"⁵.

El Diccionario Jurídico Black's menciona que el impuesto es: "una contribución obligatoria en dinero o especie, establecida de acuerdo con ciertas reglas razonables de distribución, por una autoridad de un Estado soberano, sobre personas o propiedades que se encuentren dentro de su jurisdicción, con el propósito de sufragar los gastos públicos"⁶.

⁵ Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM. México D.F. 1991. p. 1638.

⁶ Black's Law Dictionary. West Publishing Co. Sixth Edition. Minnesota, E.U. 1990. p. 1457.

Maurice Duverger señala que el impuesto es el ingreso más importante del Estado, además de ser el que más se ha perfeccionado y el que cuenta con la técnica más evolucionada⁷. Para este autor, el impuesto tiene tres características fundamentales: "En primer lugar, es una prestación obligatoria, un pago establecido a los particulares por el Estado en virtud de su poder de imperio (...) En segundo lugar, el impuesto es una prestación sin contraprestación directa. Sin duda, el contribuyente que pague el impuesto se beneficiará con la seguridad pública y otras ventajas generales que le procurará la existencia del Estado, pero no tendrá ninguna proporción, ni ninguna correlación directa entre estas ventajas y la cantidad que pagó de impuestos (...) En tercer lugar, el impuesto tiene un carácter definitivo, el contribuyente no verá jamás restituido el dinero que pagó."⁸

Louis Trotabas define al impuesto como: "El procedimiento normal de reparto de las cargas públicas, dependiendo de la capacidad contributiva, sobre la base de una reglamentación legal y de una autorización anual."⁹

Francesco Tesauro considera al impuesto como "una prestación obligatoriamente debida a un ente público"¹⁰

Chris Whitehouse enumera las características del impuesto: "En primer término, es una contribución obligatoria, en segundo, debe ser impuesta por el gobierno, finalmente, el dinero recaudado deberá ser utilizado para fines públicos"¹¹.

Eusebio González, dice que "los impuestos son prestaciones obligatorias o coactivas de Derecho Público, en cuanto que son tributos que se exigen sin

⁷ Duverger, Maurice. *Eléments de Droit Public*. Presses Universitaires de France. París, Francia. 1977. p. 376.

⁸ *Ibidem*. p. 377.

⁹ Trotabas, Louis. *Manuel de Droit Public et Administratif*. Librairie Général de Droit et Jurisprudence. París, Francia. 1978. Pág. 350.

¹⁰ Tesauro, Francesco. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Vol. 1. Unione Tipografico-Editrice Torinese. Turín, Italia. 1989. p. 7.

contraprestación, que su destino preferente o exclusivo es la cobertura del gasto público y que el supuesto de hecho cuya realización origina, en su caso, el nacimiento de la obligación tributaria debe ser revelador de una cierta capacidad contributiva¹².

Para Guillani Fonrouge son impuestos: "las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles"¹³.

Sergio F. De La Garza define al impuesto como: "una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, *ex-lege*, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referido al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos"¹⁴.

Giannini considera al impuesto como "una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso"¹⁵.

El Código Fiscal de la Federación señala en la primera fracción del artículo segundo: "Impuestos son las contribuciones establecidas en la 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 (aportaciones de seguridad social, contribuciones por mejoras y derechos)." El código de 1981 no da propiamente una definición de

¹¹ Whitehouse Chris. *Revenue Law-principles and practice*. Butterworths. Londres. 1993. p. 5.

¹² González Eusebio. *Op. Cit.* pp. 30 y 31.

¹³ Guillani Fonrouge, Carlos. *Op. Cit.* p. 291.

¹⁴ De La Garza, Sergio Francisco. *Op. cit.* p. 385.

¹⁵ Giannini. *Instituciones de Derecho Tributario*. Vol 1. Traducción Fernando Sáinz de Bujanda. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, España. 1957. p. 46.

impuesto, incluso se podría decir que confunde el término impuesto con el de contribución.

En la primera fracción del artículo 24 del Código Financiero del Distrito Federal se define al impuesto básicamente de la misma manera que en el Código Fiscal de la Federación:

I. Impuestos. Son los que deben pagar las personas físicas y morales, que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II (contribuciones de mejoras), III (aportaciones de seguridad social) y IV (derechos) de este artículo.

Como se puede advertir, cada autor incluye en la definición, los elementos que a su juicio configuran su punto de vista acerca del impuesto. De esa manera, se puede definir al impuesto como la prestación en dinero o en especie que el Estado determina de manera unilateral en virtud de su poder tributario, a las personas que se encuentren en determinadas situaciones previstas por la ley, con el fin de cubrir los gastos públicos.

3. Elementos del impuesto

Con la creación de un impuesto surge una relación jurídica tributaria, que se integra por ciertos elementos, los sujetos, el objeto, la base y la tasa, los cuales se analizarán a continuación:

3.1. Sujetos del impuesto.

Los sujetos del impuesto son, en principio, dos: el sujeto activo y el sujeto pasivo, aunque para algunos autores puede haber más sujetos que intervengan en

una relación jurídica tributaria, como por ejemplo el pagador o los terceros. Sin embargo, aquí se hará referencia únicamente a los dos primeros por considerarlos los más importantes.

a) Sujeto activo

Giannini señala que "como la relación impositiva tiene su base jurídica en la potestad financiera del Estado, se desprende que el sujeto activo sólo puede ser el propio Estado o un ente público al que la ley le confiera la expresada potestad".¹⁶

Para Tesauro, el sujeto activo del impuesto "es en la mayor parte de los casos, el Estado, a través del Ministerio de Hacienda y, en particular, de diversas oficinas encargadas del cobro y administración de los impuestos"¹⁷.

D'Amati dice "los sujetos activos, pueden ser, además del Estado, las regiones, las provincias y los municipios; que están igualmente habilitados para establecer tributos"¹⁸.

Por otro lado, para Mario Pugliese "En el Derecho Financiero existe un sólo sujeto activo investido de soberanía financiera directa: el Estado. Lo que significa que solamente el Estado ejerce esa soberanía que no le es investida por delegación"¹⁹.

Del mismo modo, Antonio Berliri considera que "El Estado es, sin discusión posible el más importante de los sujetos activos, y esto no tanto por el hecho de que

¹⁶ Giannini, A.D. *Op. Cit.* p. 93.

¹⁷ Tesauro, Francesco. *Op. Cit.* p. 87.

¹⁸ D'Amati Nicola. *Derecho Tributario, Teoría y Crítica*. Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid, España. 1985. p. 114.

los impuestos que aplica son más numerosos y económicamente más relevantes que los establecidos por los entes menores (circunstancia ésta dentro de ciertos límites, accidental), sino por el hecho de que su potestad es necesariamente ilimitada, mientras que la de los otros sujetos está circunscrita dentro de determinados límites²⁰.

Flores Zavala considera que "dentro de la organización del Estado Mexicano los sujetos activos son: La Federación, las Entidades locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios, porque tienen derecho a exigir el pago de los tributos"²¹.

Así pues, se puede concluir que el sujeto activo de la relación tributaria es el ente público que, en virtud de su potestad tributaria, puede establecer y cobrar impuestos.

b) Sujeto pasivo

Algunos autores como Francesco Tesauró utilizan indistintamente el término contribuyente y sujeto pasivo, así pues, este autor señala que "El término contribuyente significa *per se* un término económico muy utilizado por los juristas y las leyes. Este término tiene dos acepciones. En sentido amplio comprende a aquellos sujetos que tienen alguna obligación con el fisco y en sentido estricto se refiere a aquel que dentro de la variedad de sujetos pasivos se denomina 'obligado principal'²².

¹⁹ Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Editorial. Porrúa. México, D.F. 1976. p. 166.

²⁰ Berlín, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Vol. 1. Traducción Vicente-Arche Domingo. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, España. 1964. p. 163.

²¹ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial. Porrúa. México, D.F. 1981. p.53.

²² Tesauró Francesco. *Op. Cit.* p. 88.

Para Giannini pueden ser sujetos pasivos las personas a las que se extiende la potestad financiera del Estado.

Mario Pugliese considera que el sujeto pasivo "es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, ya sea suya propia o de otras personas"²³, esta definición hace alusión únicamente al contribuyente de derecho y no al de hecho.

Del mismo modo, Rodríguez Lobato, dice que el sujeto pasivo "es la persona que conforme a la ley debe satisfacer la prestación en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal"²⁴.

Flores Zavala menciona que el carácter de sujeto pasivo puede recaer en²⁵:

- I. Una persona Física.
- II. Una persona moral privada.
- III. Establecimientos y organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia.

Mayolo Sánchez afirma que la calidad de sujeto pasivo puede recaer, además de los supuestos señalados por Flores Zavala, en²⁶:

- I. La Federación Estados y Municipios cuando actúan como sujetos de Derecho Privado y en el caso de que actúen en el desempeño de sus funciones propias de Derecho Público, cuando así lo determinen las leyes especiales.
- II. Las agrupaciones que sin tener personalidad jurídica propias, sean diferentes de la de sus miembros, como es el caso de una sociedad de hecho.
- III. Las naciones extranjeras cuando en ellas se grave al Estado Mexicano.

²³ Pugliese Mario. *Op. Cit.* p. 170.

²⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. Editorial Harta. México, D.F. 1983. p. 135.

²⁵ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.* p. 61.

²⁶ Sánchez Hernández, Mayolo. *Derecho Tributario*. Cárdenas Editor. México, D.F. 1988. p. 200 y 201.

El Código Fiscal de la Federación vigente no contiene ninguna definición de sujeto pasivo. Sin embargo, el Código de 1938 en el artículo 20 señalaba: "sujeto o deudor del crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal", en tanto que, el Código Fiscal de 1966 en el artículo 13 definía al sujeto pasivo como "la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal".

Al analizar estas definiciones, se ve que algunos autores distinguen entre el contribuyente de hecho y el de derecho ya que no siempre la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo es la que paga el tributo, sino que algunas veces es diferente la persona que lo hace. Es decir, se debe distinguir el sujeto pasivo del impuesto del pagador del impuesto, ya que el primero es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto, en tanto que el segundo, es aquel que "en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago"²⁷.

c) Capacidad contributiva

No es posible hablar del sujeto pasivo del impuesto sin aludir a la capacidad contributiva, y aunque para la mayoría de los autores es considerado como un concepto jurídico indeterminado, para Eusebio González la capacidad contributiva es "la aptitud del ciudadano para soportar el impuesto, es decir, su aptitud económica para ser contribuyente"²⁸. Por lo tanto, sino existe tal capacidad, tampoco puede existir el impuesto y sólo quien la posee puede pagarlo. No

²⁷ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.* p. 55.

obstante, es preciso advertir que no todas las personas dotadas de capacidad contributiva son sujetos pasivos de todos los impuestos. La estructura de algunos impuestos es tal, que sólo serán sujetos pasivos quienes reúnan determinados requisitos.

Esto queda más claro con la definición de Dino Jarach, quien señala que la capacidad contributiva "es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular"²⁹. De esta manera, corresponde al legislador la tarea de decidir cómo, cuándo y en qué proporción presentan los contribuyentes esta capacidad.

3.2. Objeto

Giannini considera que el objeto del impuesto es el elemento que sirve para diferenciar a un impuesto de otro, esto es, el objeto del impuesto es, la existencia de un patrimonio, la producción de una renta, la transmisión de un bien de una persona a otra, o simplemente la cualidad de cabeza de la familia, así, tendremos el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la circulación de la riqueza, el impuesto de familia, etcétera. No obstante, algunas veces al objeto del impuesto se le atribuye una acepción más restringida, indicándose con ella sólo la cosa material -mueble o inmueble- que origina el pago del impuesto. Así, en los ejemplos citados anteriormente, el objeto sería el terreno, el patrimonio, el bien transmitido, etc. Para comprender esto de una manera más clara se citará el ejemplo del impuesto sobre transmisiones, el objeto de este impuesto está constituido por el hecho de la transmisión y no por la cosa transmitida, esta última es tan sólo el objeto de la transmisión, la cual es a su vez objeto del

²⁹ González García Eusebio. "Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad". *Ars Iuris*, Revista de la Escuela de Derecho de la Universidad Panamericana. No. 3. México, D.F. 1990. p. 61.

impuesto. De cualquier manera el significado más restringido de objeto del impuesto "es también jurídicamente relevante bajo varios aspectos sobre todo en cuanto sirve para determinar las cosas sujetas a garantía real para la realización del crédito impositivo"²⁹.

Giuliani Fonrouge señala que el objeto del impuesto es "el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de la riqueza, la realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo"³¹.

Mario Pugliese afirma que objeto del impuesto se refiere "al patrimonio, bienes materiales o jurídicos o títulos sobre los que va a recaer el impuesto"³².

Flores Zavala define al objeto del impuesto como "la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal"³³.

Rodríguez Lobato considera al objeto del tributo como "la realidad económica sujeta a imposición"³⁴, por ejemplo, el consumo de los bienes o servicios. De acuerdo con este autor los objetos pueden clasificarse de la siguiente manera:

- a) Un material: la cerveza o el azúcar.
- b) Un bien jurídico: el resultado de una creación del derecho, una patente, o una concesión.
- c) Un concepto abstracto: como la renta o el patrimonio.

²⁹ Jarach, Dino. *Op. Cit.* p. 87.

³⁰ Giannini, A.D. *Op. Cit.* p. 84.

³¹ Giuliani Fonrouge, Carlos. *Op. Cit.* p. 461.

³² Pugliese, Mario. *Op. Cit.* p. 218.

³³ Flores Zavala, Ernesto. *Ibidem* . p. 108.

³⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.* p. 108.

3.3. Base

Giannini señala que la base es la magnitud a la cual se aplica el gravamen fijado por la ley.

Para Flores Zavala, la base del impuesto es "la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos"³⁵.

Mayolo Sánchez considera que la base del impuesto es "el conjunto de unidades fiscales sobre las que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo"³⁶, por ejemplo, litros de alcohol producidos o cantidad percibida por concepto de salario.

De esa manera, se puede definir a la base como la cantidad sobre la cual se determina el impuesto a pagar.

3.4. Tasa, tarifa o cuota.

Giannini señala que a la base impositiva debe aplicarse el tipo de gravamen, el cual puede establecerse por la ley, bien como una cifra para cada unidad, bien como una cifra variable en relación a la medida, al peso o al valor, esta cifra que se aplica a cada unidad o base es la tarifa.

³⁵ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.* p. 109.

³⁶ Sánchez H., Mayolo. *Op. Cit.* p. 211.

Para Flores Zavala la tarifa del impuesto "está representada por el conjunto de unidades fiscales y cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría"³⁷.

Existen varios tipos de cuotas, las más importantes son las de derrama, fija, proporcional y progresiva.

- De derrama: la cantidad que se pretende obtener como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, tomando en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas por la ley para el impacto del gravamen.
- Fija: la ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.
- Proporcional: se señala un tanto por ciento fijo , sin importar el valor de la base.
- Progresiva: Esta aumenta al aumentar la base, es decir, que a aumentos sucesivos corresponde aumentos más que proporcionales en la cuantía del impuesto, con la tarifa progresiva, el tributo aumentan más que proporcionalmente en relación con el valor gravado.

Es importante señalar la diferencia que existe entre los términos tarifa, tasa y cuota, ya que aunque algunos autores los utilizan indistintamente, sí difieren entre ellos. La cuota se usa en el caso de distintas operaciones referidas a derechos, en tanto que la tasa y la tarifa se refieren a impuestos dependiendo el uso de una u otra de la forma de aquellos. Además, la cuota se determina en unidades fijas, la tasa en porcentajes fijos y la tarifa en unidades progresivas y regresivas, es decir, a mayor ingreso, mayor impuesto y viceversa.

³⁷ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.*: p. 108.

3.5. Otros elementos

Algunos autores como es el caso de Flores Zavala señalan otros elementos del impuesto:

a) Unidad fiscal.

"Es la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, etcétera, sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto"³⁸, por ejemplo: un kilo de maíz, un litro de leche, etc.

b) Causa

Este elemento se considera "el motivo por el que se cobra el impuesto"³⁹.

c) Fuente

Es el monto de los bienes o de la riqueza de donde se obtiene lo necesario para pagar el impuesto"⁴⁰. No obstante, para Giannini este elemento es una noción que no aparece lo suficientemente clara porque o la fuente se identifica con la base y constituye una expresión poco precisa, o "quiere indicarse con ella el origen de la

³⁸ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.* p. 108.

³⁹ *Ibidem.* p. 111

⁴⁰ *Ibidem*

renta de la que, con arreglo a la intención del legislador, debe extraerse la suma que corresponde pagar a título de impuesto, en cuyo caso expresa un concepto indiferente para el Derecho, al que no le interesa saber con que medios satisface la persona obligada la deuda impositiva"⁴¹.

d) Hecho imponible

Algunos autores, siguiendo a Dino Jarach consideran al hecho imponible como un elemento del impuesto. Sin embargo, es necesario establecer la diferencia entre el hecho imponible y el hecho generador del impuesto, ya que en algunos casos, estos términos jurídicos pueden dar lugar a confusiones.

Sáinz de Bujanda considera al hecho imponible como "el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria"⁴², en este caso el pago del impuesto; o como el "conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta"⁴³. Sergio F. De La Garza señala que el hecho imponible es "la descripción de un hecho, la formulación hipotética, previa y general, contenida en la ley, (...) un mero concepto necesariamente abstracto"⁴⁴.

Por otro lado, cuando el hecho imponible se realiza en concreto, es decir, cuando se produce en el mundo fenoménico en forma exactamente coincidente con la hipótesis, naciendo así la obligación concreta de pagar una suma de dinero a un determinado ente público, surge entonces el hecho generador.

⁴¹ Giannini, A.D. *Op. Cit.* pp. 86 y 87

⁴² Sáinz de Bujanda, Fernando. "Análisis jurídico del hecho imponible". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Vol. XV. Núm. 60. Madrid, España. Diciembre 1965. p. 794.

⁴³ *Ibidem*. p. 842.

⁴⁴ De La Garza, Sergio F. *Op. Cit.* p. 411.

En otras palabras, mientras que el hecho imponible es la descripción prevista en la ley de una situación hipotética, el hecho generador del impuesto, es la realización concreta por parte del sujeto pasivo, de un determinado hecho o acto jurídico contemplado en la ley, que produce la obligación de pagar un impuesto.

4. Clasificación de los impuestos

Los impuestos se han clasificado principalmente de dos grandes grupos: directos e indirectos. Sin embargo, la mayoría de los autores incluyen algunas otras clasificaciones. Aquí, se señalarán en principio, las diferencias que existen entre los impuestos directos e indirectos para, posteriormente, referirse, de manera muy breve, a las demás clasificaciones.

4.1. Impuestos directos e indirectos

Existen dos criterios para distinguir a un grupo de otro, siguiendo a Flores Zavala, el primer criterio se basa en la repercusión y el segundo es un criterio administrativo.

De acuerdo con el criterio basado en la repercusión, los impuestos directos recaen definitivamente sobre la persona obligada a satisfacerlos. En tanto que, los indirectos son aquellos en los que el obligado transfiere el gravamen sobre otras personas.

Por otro lado, el criterio administrativo considera impuestos directos a los que recaen sobre cosas o situaciones duraderas y que dan lugar a una obligación periódica, por lo que es posible crear una matrícula o un registro de contribuyentes

cuya eficacia se extiende a un cierto periodo de tiempo. Al contrario, los impuestos indirectos son aquellos que son percibidos con ocasión de un hecho, de un acto o de un cambio aislado, por lo que no pueden formarse listas de contribuyentes, ya que al producirse cada acontecimiento surge una obligación tributaria distinta.

Sin embargo, algunos autores difieren del hecho que existan dos criterios de clasificación de los impuestos directos e indirectos. Por ejemplo, Berliri opina, que debe existir únicamente una clasificación ya que corresponde al jurista estudiar el impuesto como fenómeno jurídico, por lo que, es preciso que se base en la clasificación adoptada por la ley. Esto se logra examinando las distintas disposiciones legales en las que se alude a los impuestos directos e indirectos, para de esa manera deducir el criterio que el legislador ha tomado como fundamento de tal clasificación⁴⁵. No obstante, señala también que en el caso de que del examen de las normas legales no se pudiese obtener el criterio seguido por el legislador deberá concluirse siempre que los impuestos directos son aquellos recaudados con arreglo a una lista cobratoria, considerándose indirectos todos los demás. Así pues, para Berliri, el criterio diferenciador entre estos dos grupos de impuestos reside únicamente en la existencia o no de una lista cobratoria de recaudación.

4.2. Impuestos reales y personales

Se considera impuesto real al impuesto cuya naturaleza se determina independientemente del elemento personal de la relación tributaria, es decir, puede ser definido por la ley sin ningún sujeto determinado.

⁴⁵ Para obtener más datos sobre el análisis que hace Berliri a la legislación italiana, ver Berliri Antonio. *Op. Cit.* pp. 391 a 401.

El impuesto personal, "tiene como fundamento un presupuesto objetivo que sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada"⁴⁶, de tal manera que esa persona es un elemento del presupuesto.

4.3. Impuestos objetivos y subjetivos

Los impuestos objetivos son aquellos en los que no se tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo en los elementos que determinan cuantitativamente su monto.

Son subjetivos los impuestos en que dichos elementos necesarios para determinar el monto se acomodan a la situación del sujeto pasivo.

4.4. Impuestos periódicos e instantáneos

Se entiende por impuestos periódicos aquellos cuyo presupuesto de hecho es un estado de cosas que se repite en el tiempo, es decir, un estado permanente o de duración prolongada.

En tanto que los impuestos instantáneos son los que tiene por presupuesto una acción, un acto aislado y único que se agota en sí mismo.

4.5. Impuestos especiales o analíticos e impuestos generales o sintéticos.

Se consideran impuestos generales los impuestos que recaen sobre una situación económica estimada globalmente. Por el contrario, son impuestos especiales los que no gravan más que un elemento de dicha situación.

⁴⁶ Sáinz de Bujanda. Lecciones de Derecho Financiero. Facultad de Derecho, Universidad

4.6. Impuestos federales, estatales y municipales.

Dependiendo de si el sujeto activo es el Gobierno Federal, el gobierno de una entidad federativa o un gobierno municipal, se considerará impuesto federal, estatal o municipal.

4.7. Impuestos estables e inestables

Son impuestos estables aquellos que no siguen todas las oscilaciones de la coyuntura, es decir, su rendimiento no aumenta con la producción y las rentas, en periodo de prosperidad, pero tampoco desciende si aquellas bajan. Por otro lado, los impuestos inestables si dependen de las oscilaciones de la coyuntura.

4.8. Impuestos proporcionales y progresivos

En este rubro, los impuestos se clasifican según su proporción con la base. De esa manera, se considera impuesto proporcional a aquel en que se mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada.

En tanto que, es impuesto progresivo aquel en el que la relación de la cuantía del impuesto, con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta.

4.9. Impuestos sobre la renta, el capital y el gasto o consumo.

Esta clasificación se basa en el objeto del impuesto o mejor aún, en los recursos económicos gravados por el impuesto.

El impuesto sobre la renta se propone gravar la riqueza en formación, la renta esta constituida fundamentalmente por los ingresos del contribuyente sin importar cual sea su fuente. Existen varias clases de renta:

- Renta bruta: es aquella que se considera sin deducción de los gastos que requiere la producción de esa renta.
- Renta neta: la que resulta de que a la renta bruta se le deduzcan los gastos de producción de esa renta.
- Renta libre: es la que le queda al contribuyente después de deducir los gastos de producción de la renta y todo tipo de cargas que puedan recaer sobre ella.
- Renta legal: la que resulta de deducir de los ingresos totales sólo aquellos que la ley autoriza.
- Renta fundada: es la que proviene del capital.
- Renta no fundada, es la que proviene del trabajo.

Los impuestos sobre el capital gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes, la mayor parte de estos impuestos gravan únicamente determinados elementos del capital de los contribuyentes.

Los impuestos sobre los gastos o consumos quedan incluidos en la clasificación de impuestos sobre el pago. Además, varios de los impuestos llamados impuestos a la producción quedan comprendidos dentro de esta categoría ya que debido a la traslación del impuesto gravan los gastos o consumos del contribuyente.

4.10. Impuestos específicos y *ad valorem*

Son impuestos específicos los que atienden al peso, medida y calidad o cantidad del bien gravado.

Se consideran impuestos *ad valorem* "aquellos que atienden al valor del producto" ⁴⁷, es decir, mientras más caro sea el producto que se adquiere, más se paga de impuesto.

4.11. Impuestos Alcabalatorios.

Estos impuestos gravan la circulación territorial de las mercancías y se clasifican en los siguientes impuestos:

- al tránsito, son gravámenes que afectan el simple paso de las mercancías por el territorio de una entidad, proviniendo de otras con destino a una tercera.
- de circulación: gravan la simple circulación de la mercancía dentro de una misma entidad.
- de extracción o exportación: gravan la salida de un producto de una entidad con destino a otra o al extranjero.
- de introducción o de importación: gravan la entrada de mercancías a una entidad provenientes de otras provincias o del extranjero.
- Diferenciales: gravan la entrada o salida de productos , con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares o los que permanecen en el interior para su consumo.

Una vez analizados la definición, elementos y clasificación del impuesto, es decir, conociendo lo qué es el impuesto y cuál es su estructura, será posible proceder al examen de las causas y facultades por las que el Estado puede cobrar impuestos.

⁴⁷ Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio de Derecho Tributario Mexicano. Editorial Universitaria Potosina. San Luis Potosí, México. 1985. p. 96.

CAPITULO SEGUNDO

1. Poder tributario. 1.1. Concepto de poder político. 1.2. Delimitación del poder tributario. 1.3. Fundamentos del poder tributario a) fundamento político-social b) fundamento económico c) fundamento jurídico. 1.4. Características del poder tributario a) intransmisible e irrenunciable b) abstracto c) territorial d) limitado e) permanente. 1.5. Poder tributario originario y delegado o derivado. 2. Principios de Adam Smith. 2.1. Principio de justicia a) generalidad b) igualdad o uniformidad. 2.2. Principio de certidumbre. 2.3. Principio de comodidad. 2.4. Principio de economía. 3. Principios de Adolfo Wagner. 3.1. Principios de política financiera a) principio de suficiencia b) principio de elasticidad. 3.2. Principios de economía pública a) elección de buenas fuentes de impuestos b) elección de las clases de impuestos. 3.3. Principios de equidad. 3.4. Principios de administración fiscal a) firmeza en la imposición b) comodidad en la imposición c) reducción en el costo. 4. Otros principios.

El Estado debe realizar ciertas actividades para que sea posible la organización y la vida de la sociedad civil. Entre esas funciones se encuentran el expedir las leyes que deberán regir las relaciones entre los particulares, entre los particulares y el Estado y las actividades del Estado mismo; impartir justicia, resolviendo las controversias que se presenten entre los particulares y entre el Estado y los particulares; así como también prestar servicios públicos. Para poder desarrollar estas tareas y atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad, el Estado necesita medios económicos, los cuales se obtienen principalmente a través de los impuestos. Así, la justificación de la obligación tributaria no es propiamente la necesidad de dinero, sino la existencia de atribuciones y tareas que explican esa necesidad de dinero. La facultad de imponer impuestos que posee el

Estado se deriva de su poder tributario. Pero los impuestos deben seguir, además, ciertos lineamientos postulados por célebres teóricos de la materia, y que hoy en día gozan de aceptación universal. Actualmente, es prácticamente imposible concebir algún impuesto si no cumple con dichos principios. Es por esa razón que en este capítulo se estudiará, en primer término, el poder tributario del Estado, para posteriormente, analizar los principios propuestos por Adam Smith y Adolfo Wagner.

1. Poder tributario

El poder político es una categoría que difícilmente se puede delimitar debido a su amplitud y vaguedad. No obstante, se analizarán de manera breve los fundamentos de esta institución para después tratar de establecer un concepto de poder tributario.

1.1. Concepto de poder político

La noción de poder significa de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española "la facultad o potencia de hacer una cosa". Podemos considerarlo como una energía o una fuerza que se traduce en "una capacidad o posibilidad de actuación, que, proveniente de sujetos personificados, se plasma en una decisión (...) es una posibilidad de acción encaminada a un fin"⁴⁶. Es decir, que la acción del poder político no se agota en la simple decisión traducida en mandato, sino que hay que tomar en cuenta también la finalidad.

⁴⁶ Carzoia Prieto, Luis María. El Poder tributario en el Estado Contemporáneo: un estudio. Instituto de -Estudios Fiscales. Madrid, España. 1981. p. 81.

Cazorla enumera los elementos que integran el concepto de poder: una decisión dirigida a un fin y la capacidad de generar una reacción favorable a la misma en sus destinatarios.

1.2. Delimitación del poder tributario

El poder político se divide en un conjunto de manifestaciones parciales que son acciones tendientes al logro de un cometido necesario para la comunidad. Una de las manifestaciones del poder político es el poder tributario.

Para Cazorla el poder tributario consiste en "la posibilidad de decisión-acción propia de determinados órganos integrantes de la estructura del Estado en sentido amplio, en virtud de la cual pueden, a través de los cauces normativos oportunos, establecer tributos como medio de financiación de su actividades"⁴⁹.

Berliri lo define como "el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos, o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o respetar un límite tributario"⁵⁰.

Giuliani Fonrouge señala que "la expresión poder tributario significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción"⁵¹.

Para Sergio F. De la Garza es "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"⁵².

⁴⁹ *Ibidem*. p. 96.

⁵⁰ Berliri, Antonio. *Op. Cit.* p. 168.

⁵¹ Giuliani Fonrouge, Carlos. *Op. Cit.* p. 296.

El poder tributario es una de las ramas más importantes del poder político público ya que es el instrumento que proporciona la fuente de financiación del Estado, haciendo posible así, el desarrollo de sus actividades. En conclusión se puede afirmar que el poder tributario es la posibilidad reconocida a un ente público de establecer las contribuciones necesarias para realizar sus funciones.

Antes de hacer referencia a los fundamentos del poder tributario, es necesario establecer la distinción que existe entre los términos poder y potestad, ya que frecuentemente se confunden. Sáinz de Bujanda señala esta diferencia de manera muy clara: "parece preferible reducir el término 'poder' a aquellos supuestos en que nos referimos a la facultad de dictar leyes y emplear el de 'potestad' cuando hacemos alusión a aquellas situaciones jurídicas activas que se caracterizan (...) porque: 1) no derivan de una relación jurídica; 2) se manifiestan genéricamente; y 3) no suponen la existencia de otro sujeto específicamente obligado respecto de su titular"⁵³.

1.3. Fundamentos del poder tributario

Por fundamento entendemos el principio en el que se basa algo. Siguiendo a Carzola, el poder tributario no tiene un único fundamento sino tres, es decir, para lograr comprender en que se funda esta institución, es necesario analizar tanto el fundamento político-social, como el económico y el jurídico.

a) Fundamento político-social

Algunos autores señalan a la soberanía como el fundamento político-social del poder tributario. Sin embargo, siguiendo a Carzola, no puede pensarse en un

⁵³ De la Garza Sergio F. Op. Cit. p. 207.

sistema tributario que no contenga un apoyo amplio de la mayoría de las fuerzas político-sociales de relevancia, en otras palabras, es necesario el consenso social.

De esa manera, el poder tributario es un poder político que se puede calificar de consensual por el fundamento socio-político sobre el que se encuentra construido.

b) Fundamento económico

Partiendo del principio de que el tributo se establece no como un fin, sino como el medio más importante para atender al gasto público, la razón económica que determina y justifica el nacimiento y mantenimiento del tributo es proporcionar al Estado los medios necesarios para la realización de sus tareas.

Por lo tanto, "la justificación económica primordial del poder tributario, no puede encontrarse más que en la vertiente del gasto, dentro de la actividad financiera"⁵⁴. Es decir, los recursos públicos se fundamentan en los gastos públicos.

c) Fundamento jurídico

Se mencionó que el poder tributario constituye un poder político público. El ejercicio de los poderes políticos públicos, sólo se entiende dentro del marco del Estado de Derecho, es decir, no se comprende dicho ejercicio si no es en base a una norma jurídica.

⁵³ Sáinz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Op. Cit. p. 78.

⁵⁴ Carzola Prieto, Luis María. Op. Cit. pp. 145 y 146.

La Constitución contiene las normas fundamentales para el ejercicio de los poderes políticos, por lo tanto, el poder tributario debe encontrar en ella su fundamento jurídico. Cabe señalar, que no todo lo relativo a la titularidad tributaria esta contenido en el texto constitucional; existen acuerdos de coordinación entre distintas esferas tributarias, y en algunos de los casos la complejidad de la materia hace que se creen algunas leyes que contengan las normas especialmente cuando se trata de un ámbito territorial más reducido. De cualquier manera, el fundamento jurídico último de los poderes tributarios se halla en la Constitución.

Se puede concluir, que el trípode en el que se apoya el poder tributario es la relación entre el fundamento político-social, económico y jurídico. El primer fundamento es el económico, la necesidad de financiar los gastos públicos, ahora bien, el ejercicio del poder tributario no puede realizarse en buenos términos sino es con el consenso de las fuerzas político sociales que representan los intereses generales de las personas sobre las que va a recaer la financiación del gasto público; y por último, todos estos actos sólo pueden llevarse a cabo de conformidad con lo que establezcan las normas jurídicas.

1.4. Características del poder tributario

A continuación se enumerarán las características del poder tributario:

a) Intransmisible e Irrenunciable

Se considera al poder tributario como intransmisible e irrenunciable porque no cualquier núcleo de poder político puede ostentar la titularidad tributaria, ya que es preciso que concurren ciertos elementos determinantes.

b) Abstracto

El poder tributario es abstracto ya que "constituye una posibilidad de actuación de determinados entes públicos, no referible antes de su ejercicio ni a personas en particular ni a objetos en concreto"⁵⁵.

c) Territorial

El poder tributario es territorial, esto es, su eficacia se extiende únicamente a un determinado espacio geográfico.

d) Limitado

El poder tributario es limitado jurídica y económicamente. Se encuentra limitado jurídicamente por principios constitucionales-financieros, ya que a través de ellos se fijan determinadas pautas a las que debe ajustarse. En cuanto a los límites económicos, es necesario tomar medidas para evitar perturbaciones y perjuicios para el sistema económico, es decir, se deben establecer limitaciones para su ejercicio.

e) Permanente

Como el poder tributario es connatural del Estado, sólo puede extinguirse con el Estado mismo, por lo que, en tanto éste exista, habrá poder de gravar.

⁵⁵ *ibidem*. p. 160.

1.5. Poder tributario originario y delegado o derivado.

Para Sáinz de Bujanda la diferencia entre estas dos categorías del poder tributario estriba en que es "poder originario el establecido por la Constitución y poder derivado el reconocido por normas subordinadas a aquella"⁵⁶.

Sergio F. De la Garza considera que, el poder tributario "es originario cuando nace originariamente de la Constitución y por tanto no se recibe de ninguna otra entidad, tal es el caso de la Federación y los estados en la República Mexicana. El poder tributario es delegado, en cambio, cuando la entidad política lo posee porque le ha sido transmitido , a su vez, por otra entidad que tiene poder originario".

Sin embargo, algunos autores difieren de la clasificación anterior. Giuliani Fonrouge menciona que en Estados Unidos se recurre a la clasificación tripartita de poderes inherentes, poderes enumerados y poderes delegados. Los primeros corresponden a los estados por ser "inherentes" a su soberanía originaria; los segundos al gobierno federal porque su soberanía emana de la Constitución, que designa sus facultades; y los últimos a las municipalidades, ya que son instrumentos de gobierno con funciones específicas que sólo disponen de los poderes "delegados" por los estados. Para este autor no hay "entes mayores" y "entes menores", sino que hay órganos de gobierno de igual categoría institucional, actuando en el ámbito de sus respectivas competencias, así, cada uno de ellos tiene poderes implícitos a su propia existencia. Por lo que, "la única delegación de poderes (incluyendo el tributario) es la efectuada por el pueblo, depositario de la soberanía, al sancionar la Constitución que nos rige, y sólo en tal sentido se puede hablar de poderes delegados al gobierno nacional; en esencia fueron poderes

⁵⁶ Sáinz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Op. Cit. p. 76

conferidos por las provincias⁵⁷. Así, en un sistema de gobierno federal solamente se podría aceptar una diferencia de magnitud y no de categoría; disponiendo, así, los estados de un poder amplio y el gobierno nacional y los municipios de poderes restringidos a sus respectivas funciones, pero siempre de carácter originario o inherente a sus funciones de gobierno, ya que sin ellos no podrían existir como entidades estatales.

En conclusión y de acuerdo con la primera teoría, se puede afirmar que el poder tributario originario es aquel que se deriva directamente de la Constitución y por consiguiente no se recibe de alguna otra entidad. El poder tributario delegado, por otro lado, es el que posee la entidad política porque le ha sido conferido por una entidad que tiene poder tributario originario.

2. Principios de Adam Smith

El célebre economista Adam Smith dedica el libro V de su obra *La riqueza de las naciones* al estudio de los impuestos y señala cuatro principios básicos, los cuales han sido denominados: de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.

2.1. Principio de justicia

"Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la

⁵⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos. *Op. Cit.* p. 307.

protección de aquel Estado. (...) En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de la imposición⁵⁸.

En este principio, Smith hace referencia a la equidad y a la igualdad, es decir, los impuestos deben ser justos y equitativos. Para algunos autores este principio se desarrolla actualmente a través de dos subprincipios que son: de generalidad y de uniformidad o igualdad.

a) Generalidad

El principio de generalidad significa que nadie debe quedar exento del pago de los impuestos. No obstante, cabe aclarar que "esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imponibles tipificados en la ley"⁵⁹.

Pont Mestre, señala que "el principio de generalidad tributaria cuida de tutelar la parcela a de la justicia tributaria que veda los privilegios y las inmunidades, extendiendo el deber de participar al sostenimiento de las cargas públicas a todos los ciudadanos"⁶⁰. En otras palabras, prohíbe la existencia de privilegios fiscales. Así, por impuesto general se entiende aquel impuesto "que no impone una carga discriminatoria a un individuo particular o un grupo"⁶¹.

⁵⁸ Smith, Adam. La riqueza de las naciones. Vol. II. Publicaciones Cruz O. México, D.F. 1976. p. 409.

⁵⁹ Sáinz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Op. Cit. p. 104.

⁶⁰ Pont Mestre, Magín. Estudios sobre temas tributarios actuales. Gráficas Campas. Barcelona, España, 1985. p. 22.

⁶¹ Buchanan, James. Introducción a la Ciencia de la Hacienda Pública. Traducción Jesús Ruza Tardío. Editoriales de Derecho Reunidas. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, España. 1980. p. 356.

Flores Zavala enumera a quienes están obligados al pago de impuestos:

- **Los nacionales:**
 - i) Con domicilio en el país, cualquiera que sea el origen de sus rentas o de su fortuna.
 - ii) Con domicilio en el extranjero, cualquiera que sea el origen de su renta o de su fortuna.
- **Los extranjeros**
 - i) Domiciliados en el país, cualquiera que sea el origen de su renta o de su fortuna.
 - ii) Con domicilio en el extranjero, por los actos que efectúen en la república o que en ella deban tener sus efectos, o por capitales o rentas originadas en el país.
 - iii) Los extranjeros transeúntes, en los mismos casos mencionados en el párrafo anterior.
- **Las personas físicas**
- **Las personas morales, tanto de Derecho Privado como de Derecho Público**
- **Las unidades económicas.**

Existe un mecanismo que puede quebrantar el principio de generalidad: la exención. Puede haber exenciones subjetivas y objetivas. Estas últimas consisten en que determinados hechos, comprendidos dentro del presupuesto de hecho de un tributo, no hacen surgir, por determinación expresa de la ley, la obligación tributaria; en tanto que las primeras, cuando el hecho imponible se produce respecto a una persona o a un círculo de personas determinadas, no surge para ellas la obligación tributaria.

Sin embargo, las exenciones no siempre implican violaciones del principio de generalidad, ya que algunas de ellas pueden surgir tomando en cuenta un criterio de

justicia, como es el caso de el salario mínimo o la exención de artículos de primera necesidad. Para Sáinz de Bujanda, este mecanismo "ha de tener su fundamento en la justicia tributaria"⁶². Es decir, las exenciones ya no se otorgan como antes por razones de clase, linaje o casta, sino por causas de orden económico o social, con el propósito de lograr una efectiva justicia social o de fomentar determinadas actividades convenientes a la colectividad.

En conclusión, se puede afirmar que el principio de generalidad significa que ninguna manifestación de riqueza equiparable a otras gravadas debe quedar exonerada, del mismo modo que ninguna persona con capacidad contributiva debe resultar exceptuada.

b) Igualdad o Uniformidad

Este principio se refiere a que todos deben ser iguales frente al impuesto. Fritz Neumark señala que de acuerdo con este principio, "las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos tributarios han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo"⁶³. Esta igualdad exige el tratamiento desigual a las decisiones desiguales, en otras palabras el impuesto debe adecuarse a las situaciones en que los individuos pueden encontrarse. El tratamiento igual exige que las leyes tomen en cuenta las desigualdades económicas cuantitativas y cualitativamente existentes entre las personas. Por lo que se puede afirmar que este principio se reduce a la capacidad contributiva.

⁶² Sáinz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Op. Cit. p. 105.

⁶³ Neumark, Fritz. Principios de la Imposición. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, España. 1974. pp. 159 y 160.

Para Giuliani Fonrouge, el concepto de igualdad ante las cargas públicas puede encararse desde tres enfoques diferentes: igualdad en la ley, por la ley y ante la ley. Esto implica que la ley no puede contener discriminaciones arbitrarias, que debe buscar, además, una igualdad por medio de la distribución de la riqueza y que las oficinas administrativas no pueden realizar discriminaciones no incluidas en la ley.

Se puede concluir, que este principio consiste en "asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituye un regla férrea porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que estas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta y hostil contra determinadas personas o categorías de personas"⁶⁴. Pero para que se pueda realizar el principio de la uniformidad, es necesario que exista una combinación de diversas clases de impuestos dentro de un mismo sistema, ya que de esa manera, los defectos de unos se corregirán con los efectos de otros.

2.2. Principio de certidumbre.

"El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que debe satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario estará cada vasallo, que contribuya más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia,

⁶⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos. *Op. Cit.* p. 338.

favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo⁶⁵.

Es necesario que la ley señale de manera clara los elementos del impuesto para que no se le presente ningún problema al contribuyente en el momento de cumplir con la obligación. Gastón Jéze citado por Flores Zavala desarrolla este principio de la siguiente manera:

- Las leyes sobre los impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos, no deben contener fórmulas embiguas o imprecisas.
- Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc., que les afecten.
- Debe precisarse si se trata de un impuesto federal, local o municipal.
- Se debe preferir el sistema de cuota al de derrama, porque es menos incierto.
- La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

2.3. Principio de comodidad.

"Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a la circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño les devenga, es exigido con oportunidad, ya que regularmente debe creerse que tiene

⁶⁵ *Ibidem.* pp. 409 y 410.

entonces de dónde pagar. Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor, y generalmente del modo menos gravoso que puede ser para él. Los paga, en efecto, poco a poco, a medida que va necesitando de aquellos géneros, y como tiene también la libertad de comprarlos o no, según le parezca, será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad⁶⁶.

En la mayoría de los casos, lo mejor tanto para los contribuyentes, como para el fisco, sería que el pago se acercara lo más posible al momento en que se produce el hecho generador, por ejemplo, en el caso de los impuestos sobre el consumo, ya que el contribuyente los paga en el momento de comprar sus mercancías. Sin embargo, eso no es factible en todos los casos y algunos impuestos se cobran en el momento en que el contribuyente ya no cuenta con la renta o fortuna gravada.

2.4. Principio de economía.

"Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro público del Estado. Un impuesto puede sacar, de hecho, del caudal de los particulares, mucha mayor cantidad que la que llega a entrar en el Tesoro público, de las cuatro maneras siguientes.

- Si la exacción o cobranza de él requiere un gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo.

⁶⁶ *Ibidem*. p. 410.

- Si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionarían trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de tal manera que, al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse y acaso arruinarse enteramente alguno de los fondos con que podría traficar del modo dicho.
- Las confiscaciones y decomisos en que justamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar el impuesto, porque estas penas arruinan el caudal que pudiera en beneficio del público girarse de un modo lícito, y la pérdida de estos capitales, aunque justamente impuesta al contraventor, viene ocasionada por lo excesivo de la contribución, pues no hay mayor incentivo para el contrabando que los altos derechos que al ser eludidos prometen altas ganancias al defraudador, por lo cual se requiere evitar toda ley que ofrezca primero la tentación de infringirla y que imponga el castigo al que se deja vencer por ella.
- Si sujeta a los pueblos a frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque esto les expone a una incomodidad, vejación u opresión, y aunque la vejación en un sentido riguroso no constituye gasto, es ciertamente equivalente a lo que el hombre daría por libertarse de tan importuna molestia, cuando no es indispensablemente necesaria.

De uno o de otro de estos cuatro modos es como los tributos suelen sacar mucho más de los vasallos, con gravamen de los contribuyentes, que lo que entra en realidad en el Erario y sin beneficio para la Real Hacienda⁶⁷.

Este principio establece la necesidad de que el costo de la recaudación sea el menor posible para que así, el dinero que sale de manos de los contribuyentes sea

⁶⁷ *Ibidem.* pp. 410 y 411.

prácticamente la misma cantidad que entra a las arcas de la Hacienda Pública. Además, debe ingresar lo más pronto posible al Tesoro Público.

Fritz Neumark considera relevantes para el principio de economía, las siguientes magnitudes:

- 1.- Los gastos que se le ocasionan directamente al fisco por la administración de los tributos, incluyendo los gastos generales imputables a aquella.
- 2.- Los gastos ocasionados a los contribuyentes por los trabajos relacionados con el pago de sus impuestos.
- 3.- Los costos que se les originan a los individuos o a las personas jurídicas por el hecho de que realicen en favor del fisco y como *agente* suyo trabajos relativos a impuestos debidos por terceros.

Por último, se puede afirmar que de acuerdo con este principio "la composición de un sistema fiscal y la estructuración técnica de sus elementos han de llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la exacción, recaudación y control, bien sean a cargo de los organismos públicos o de los contribuyentes, no sobrepasen el conjunto mínimo que resulte imprescindible para atender debidamente los objetivos político-económicos y político-sociales de rango superior de la imposición"⁶⁸. Es decir, lo que se gasta debe ser menor a lo que se recibe para que de esa manera exista una recaudación efectiva.

⁶⁸ Neumark, Fritz. *Op. Cit.* p. 440.

3. Principios de Adolfo Wagner

Los cuatro principios doctrinarios formulados por Adam Smith, constituyen una guía muy valiosa para el legislador en el momento de elaborar las leyes tributarias. No obstante, algunos otros tratadistas, entre los que destaca Adolfo Wagner, han enriquecido con sus aportaciones los principios en materia tributaria.

Wagner elaboró nueve principios de los impuestos, agrupados en cuatro categorías:

- Principios de política financiera
 - a) Suficiencia de la imposición
 - b) Elasticidad de la imposición

- Principios de economía pública
 - a) Elección de buenas fuentes de impuestos
 - b) Elección de las clases de impuestos

- Principios de equidad
 - a) Generalidad
 - b) Uniformidad.

- Principios de administración fiscal
 - a) Fijeza de la imposición
 - b) Comodidad de la imposición
 - c) Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

3.1. Principios de política financiera

Estos principios parten de que se debe determinar el gravamen según la elevación de las necesidades y cubrir éstas con el producto de aquellos.

a) Principio de suficiencia

Este principio significa que los impuestos deben cubrir las necesidades financieras de un cierto periodo, en la medida en que no puede hacerse por otros medios.

b) Principio de elasticidad

Este principio consiste en que los impuestos deben adaptarse a las diferentes necesidades financieras, es decir, que un sistema debe existir por lo menos algún impuesto, que con un cambio de tarifas produzcan los productos necesarios en épocas de crisis sin provocar problemas.

3. 2. Principios de economía pública

Dentro de los principios de economía pública se encuentran los siguientes :

a) Elección de buenas fuentes de impuestos.

Este principio consiste en resolver la cuestión de si debe gravarse únicamente la renta o también el capital y la fortuna de los contribuyentes. En otras palabras,

para Wagner existen tres fuentes del impuesto: la renta, el capital y los medios de consumo y para elegir entre estas fuentes, debe de tomarse en cuenta tanto el enfoque de la economía privada, como el de la pública; las consideraciones estrictamente financieras y de política social, y el fin en el que se pretende emplear el producto del impuesto.

b) Elección de las clases de impuestos

Este principio consiste en que "la autoridad sólo puede emitir hipótesis y obtener, por la elección de las clases de impuesto y de los objetos, una realización más o menos verdadera de sus hipótesis"⁶⁹.

3.3. Principios de equidad

Al referirse a los principios de equidad, Wagner hace alusión a los principios de generalidad⁷⁰ y uniformidad⁷¹. Para este autor, los impuestos solamente deben tener finalidades fiscales, ser proporcionales y gravar a todos, sin mínimos de exención.

3.4. Principios de administración fiscal

Estos principios de fijeza, comodidad y tendencia a reducir los costos, depende en gran medida en la estructura del régimen financiero.

⁶⁹ Flores Zavala, Ernesto. *Op Cit.* p. 148.

⁷⁰ *Vid supra* 2.1., apartado a.

⁷¹ *Vid supra* 2.1., apartado b.

a) Fijeza en la imposición

La fijeza tendrá mayor efectividad si se siguen estas reglas:

- i) Mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de los impuestos.
- ii) Simplicidad en el sistema de los impuestos y en su organización.
- iii) Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago, del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas.
- iv) Emplear en las leyes y reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aun cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.
- v) El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces una realización difícil.
- vi) Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la ley.
- vii) Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales, deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto.
- viii) Debe usarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.

b) Comodidad en la imposición

Este principio es muy importante por la comodidad nos beneficia únicamente al causante, sino también al Fisco, ya que aumenta sus ingresos. Para lograr

cumplir con este principio el pago debe hacerse en moneda de curso legal; el lugar de pago debe ser el domicilio del sujeto pasivo; la época de pago debe ser la más ventajosa para el contribuyente, otorgando plazos cuando los impuestos sean muy altos.

c) Reducción en el costo

Este principio depende fundamentalmente de las condiciones de vida de la población, así como también, de la economía, del Estado y de los tipos de impuestos.

4. Otros Principios

Flores Zavala enumera algunos otros principios que deben seguir los impuestos, como son los enunciados por Piatro Verri:

- "Los impuestos no deben jamás pesar fuerte e inmediatamente sobre las clases pobres".
- "No hacer jamás que el tributo siga inmediatamente al incremento de la riqueza".

Señala también algunas reglas de diversos autores:

- "La producción no debe ser nunca dificultada por los impuestos".
- "Los impuestos deben ser reducidos o abolidos cuando amenazan a disminuir el consumo".

- "Se debe evitar, en lo posible, el contacto entre los agentes del fisco y los contribuyentes".

Una vez analizada la facultad del Estado para imponer impuestos y los lineamientos que, de acuerdo con célebres tratadistas de la materia, deben seguir éstos, procederemos a examinar los principios constitucionales de los impuestos en México.

CAPITULO TERCERO

1. La división de las facultades en materia tributaria en México. 2. La doble tributación. 3. Los impuestos federales. 3.1. Facultades del Congreso de la Unión en materia hacendaria. 3.2. Facultades del Congreso de la Unión en materia tributaria. a) procedimiento para establecer impuestos b) materias exclusivas de la Federación. 4. Impuestos locales. 4.1. Las entidades federativas. 4.1.1. Facultades de los Congresos Locales para imponer impuestos. 4.1.2. Procedimiento para la creación de impuestos locales. a) Chihuahua b) Puebla c) Veracruz. 4.1.3. Los municipios. 4.2. El Distrito Federal. 4.2.1. Marco histórico del Distrito Federal. 4.2.2. Integración del gobierno del Distrito Federal. 4.2.3. La Asamblea Legislativa. a) facultades de la Asamblea Legislativa en materia hacendaria b) facultades de la Asamblea Legislativa en materia tributaria. 4.2.4. El Código Financiero del Distrito Federal. 4.2.5. El problema sobre la constitucionalidad del Código Financiero del Distrito Federal.

El artículo 31 fr. IV constitucional consagra la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos señalando:

Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Del contenido de este artículo se deriva que los impuestos deben establecerse mediante leyes, por lo que deben emanar del Poder Legislativo. En nuestro país existen dos tipos de Congresos legislativos facultados para crearlos: el

Congreso Federal llamado Congreso de la Unión, y los Congresos Locales, así, los impuestos se dividen en federales y locales. En este capítulo, se analizarán las facultades federales y locales en materia tributaria, dividiendo el segundo rubro en estados y Municipios, dedicando un apartado especial al Distrito Federal.

1. La división de las facultades legislativas en materia tributaria en México.

El Estado federal mexicano se fundamenta sobre ciertos principios:

- 1. "Existe una división de la competencia entre la Federación y las entidades federativas, estas últimas son instancia decisoria suprema, pero exclusivamente dentro de su competencia (artículo 40 constitucional).**
- 2. Entre la Federación y las entidades federativas existe coincidencia de decisiones fundamentales (artículos 40 y 115 constitucionales).**
- 3. Las entidades federativas se dan libremente su propia Constitución en la que organizan la estructura del gobierno pero sin contravenir el pacto federal inscrito en la Constitución general, que es la unidad del Estado Federal (artículo 41 constitucional).**
- 4. Existe una clara y diáfana división de competencias entre la Federación y las entidades federativas: todo aquello que no esté expresamente atribuido a la Federación es competencia de las entidades federativas (artículo 124 constitucional)."⁷²**

Siguiendo el último principio, parecería que la distribución de competencias es un asunto fácil y claro, sin embargo, en cuanto a la capacidad para legislar en materia tributaria sucede todo lo contrario.

⁷² Carpizo Jorge. Comentario al artículo 124 constitucional en Los derechos del Pueblo Mexicano. Tomo XII. Cámara de Diputados, Congreso de la Unión-Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. Ed. Miguel Angel Porrúa. México, D.F., 1994. pp. 953 y 954.

De acuerdo con la Constitución, no existe un poder tributario reservado a las entidades federativas, aunque sí le confiere a la Federación, de manera exclusiva algunos poderes tributarios. Del artículo 124 constitucional se podría inferir que la Federación sólo puede imponer contribuciones en los aspectos que la propia Constitución la autoriza, sin embargo "la jurisprudencia de la Suprema corte acepta que el campo restante, desde el punto de vista tributario, es coincidente; o sea, que tanto la Federación como las entidades federativas son competentes para establecer las restantes contribuciones"⁷³. Por lo tanto, "es una doctrina no discutida que la Constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los Estados en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas a la Federación y algunas otras prohibidas a los Estados."⁷⁴

Esta dualidad en la división de las facultades legislativas en materia tributaria de la Federación y las entidades federativas ha generado la doble tributación, que se analizará brevemente a continuación.

2. La doble tributación.

La potestad tributaria de la Federación no excluye, en principio, la de las entidades federativas para fijar y cobrar impuestos, por lo que surge entonces, la doble tributación. Esta situación se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos.

Para Flores Zavala la doble tributación puede existir bajo los siguientes aspectos:

⁷³ *Ibidem.* p. 956.

⁷⁴ De la Garza, Sergio F. *Op. Cit.* p. 231.

1. Cuando una misma entidad impositiva (Federación, estado o Municipio) establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente de impuesto.
2. Cuando concurren en una misma fuente dos Estados soberanos.
3. Cuando en los Estados Federales, la Federación y los estados que la integran gravan la misma fuente.
4. Cuando concurren en el gravamen los estados miembros de la Federación y los Municipios que los integran.

Tena Ramírez considera que la duplicidad de impuestos sobre una fuente impositiva se presenta con la concurrencia de la Federación y las entidades federativas, es decir, los dos órdenes que pueden fijar impuestos. Por otro lado, la pluralidad en los impuestos aparece cuando algún Congreso Local grava con impuestos estatales y municipales una fuente ya gravada por la Federación.

Acerca de esta situación han surgido dos tendencias antagónicas: las que pretenden el reconocimiento de una zona imponible reservada a las entidades federativas con exclusión de la Federación y la opuesta que sostiene que se debe reducir aún más la potestad fiscal de los estados, sustrayendo de su esfera ciertas facultades, argumentando que pertenecen en exclusividad a la Federación. Respecto a la primera tendencia, "se le cerraron las puertas de la Constitución, de las leyes y de la jurisprudencia, al parecer definitivamente"⁷⁵, en cuanto a la segunda, "la Suprema Corte ha cuidado de que no se amplíe excesivamente la esfera exclusiva reservada a la Federación, con merma de la concurrencia de los estados"⁷⁶.

Con el objeto de proponer, desde el punto de vista técnico y legislativo, medidas necesarias para resolver este problema, la Secretaría de Hacienda ha convocado a tres Convenciones Nacionales Fiscales. En las dos primeras se

⁷⁵ Tena Ramírez, Felipe. *Derecho Constitucional Mexicano*. Ed. Porrúa. México, D.F. 1981. p. 331.

⁷⁶ *Ibidem*.

pretendió distribuir los impuestos entre la Federación, las entidades federativas y los municipios, pero esto no funcionó; por lo que, en la Tercera Convención, el Secretario de Hacienda presentó como propósito principal renunciar de una vez por todas al frustrado proyecto de distribuir los impuestos. En su lugar se pensó en la participación de todas las entidades en el rendimiento del sistema tributario, de acuerdo con las necesidades de los servicios públicos que cada una tuviera encomendada. Así, la doble tributación pretende resolverse a través del camino de las participaciones de la Federación y las entidades federativas. Estas participaciones pueden ser de dos tipos: las obligatorias constitucionales y las concertadas voluntariamente por los estados con la Federación. Actualmente "sólo existen participaciones de Federación a estados y municipios, y transferencias de aquellos a éstos. En el caso de los impuestos especiales la Federación está obligada a otorgar participaciones a los estados y en el caso de la energía eléctrica al municipio. El monto de la participación lo fija una Ley federal"⁷⁷, la Ley de Coordinación Fiscal.

La doble tributación debe evitarse por ser contraria al principio de justicia ya que "la fuente doblemente gravada se encontrará en situación de desigualdad frente a otras gravadas con un sólo impuesto, y porque constituye un obstáculo para el desarrollo económico de un país"⁷⁸. De tal manera que si bien es cierto que la Constitución autoriza la doble tributación, lo ideal sería que se suprimiera para beneficio de los contribuyentes y en aras del crecimiento económico de nuestro país.

⁷⁷ Mijangos Borja, María de la Luz. *Federalismo Fiscal en México*. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. Nueva serie, año XXVIII, no. 84, septiembre-diciembre 1995. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. p. 1092.

⁷⁸ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.* p. 327.

3. Los impuestos federales

Como se mencionó anteriormente, los impuestos federales son aquellos que se crean en virtud de la facultad otorgada por la Constitución al Congreso de la Unión para legislar en materia tributaria.

3.1. Facultades del Congreso de la Unión en materia hacendaria

La Constitución, otorga al Congreso de la Unión numerosas atribuciones⁷⁹. Sin embargo, en este trabajo sólo se mencionarán aquellas en materia hacendaria y se analizarán de una manera más detallada las atribuciones en materia tributaria.

Las facultades del Congreso de la Unión en materia hacendaria, se ejercen por medio de tres actos: la aprobación del Presupuesto de Egresos, la aprobación de la Ley de Ingresos y la revisión de la Cuenta Anual. El artículo 74 Constitucional fr. IV señala:

Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

⁷⁹ El artículo 73 constitucional otorga al Congreso de la Unión, además de las atribuciones materia hacendaria, facultades en materia de guerra; de vías generales de comunicación; de salubridad general; de educación pública; de seguridad pública; de planeación económica y desarrollo; de inversión nacional y extranjera; de organización de los Cuerpos Diplomático y Consular Mexicano; respecto a las entidades federativas y el comercio entre ellas; respecto a leyes sobre nacionalidad; para cambiar la residencia de los Supremos Poderes de la Federación; para legislar sobre algunos aspectos del D.F.; sobre el uso de la Bandera, Escudo e Himno Nacionales; y, para instituir tribunales de lo contenciosos administrativo.

El Estado tiene una serie de gastos que cubrir, para poder prestar servicios públicos, la autorización de dichos gastos consta en el Presupuesto de Egresos, que expide la Cámara de Diputados y cuya duración es de un año. En cuanto al procedimiento para la aprobación de dicho presupuesto, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara de Diputados la iniciativa del proyecto del Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de noviembre, cuando inicie su periodo presidencial, debiendo corresponder el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. Cabe señalar que no podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto, las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República. Dichas partidas secretas han de entenderse en el sentido de que, a efecto de una pronta disposición de numerario por parte del Ejecutivo, se consigna la partida correspondiente, de esta manera el Ejecutivo puede hacer frente a situaciones que requieran de una atención rápida y eficaz por parte de él o los secretarios del ramo⁸⁰, además, debido a su carácter de secretas no son objeto de justificación o desglose. El plazo de presentación del proyecto de Presupuesto de Egresos sólo podrá ampliarse cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara de la Comisión Permanente, y en todo caso, deberá comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven.

Para hacer frente a los gastos públicos contenidos en el Presupuesto de Egresos, el Estado debe contar con recursos, la recaudación de tales ingresos se hace mediante contribuciones impuestas a los habitantes del país, que se recaudan de acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación iniciada ante la Cámara de Diputados y expedida anualmente por el Congreso de la Unión. En esta atribución

⁸⁰ Hernández Martínez, María del Pilar. Comentario al artículo 74 en Los Derechos del Pueblo Mexicano. Tomo VIII. Op. Cit. p. 669.

se encuentra precisamente la facultad del Congreso para legislar en materia tributaria, por lo que se estudiará en detalle en el siguiente apartado.

3.2. Facultades del Congreso de la Unión en materia tributaria

El complemento indispensable del Presupuesto de Egresos es la Ley de Ingresos, que tiene su fundamento en el artículo 73 constitucional fr. VIII que otorga al Congreso la facultad legislativa en materia tributaria señalando:

El Congreso tiene facultad:

VII. Imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

a) Procedimiento para establecer impuestos

Como toda ley federal, la de ingresos se deriva del Congreso de la Unión, a través del siguiente procedimiento, que contienen los artículos 72 inciso h y 74 fr. IV constitucionales:

- 1. El Ejecutivo federal deberá enviar el proyecto de ley a la Cámara de Diputados donde será discutido.**
- 2. El proyecto deberá enviarse a más tardar el día quince del mes de noviembre y hasta el día quince del mes de diciembre en caso de que inicie su periodo presidencial.**
- 3. El Secretario del Despacho correspondiente deberá comparecer a dar cuenta de la misma.**
- 4. Una vez que la iniciativa ha sido discutida y aprobada por la Cámara de Diputados, se someterá para los mismos efectos a la Cámara de Senadores.**

Es conveniente mencionar que la redacción del artículo 74 fr. IV constitucional ha dado lugar a algunas controversias, ya que parecería que corresponde en forma exclusiva a la Cámara de Diputados la discusión de las contribuciones que deberán imponerse, lo cual estaría en pugna con el artículo 73 fr. VII. No obstante, el artículo 74 "debe entenderse en el sentido de que la Cámara de Diputados tiene la facultad exclusiva de aprobar el presupuesto anual de gastos, discutiendo primero que el Senado las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrir aquél"⁶¹.

b) Materias exclusivas de la Federación

Como se mencionó anteriormente, de acuerdo con la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, el Congreso de la Unión tiene la facultad exclusiva para establecer contribuciones:

1. Sobre el comercio exterior.
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 40. y 50. del artículo 27.
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
5. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica.
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados.
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 - d) Cerillos y fósforos.
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación.
 - f) Explotación forestal, y

⁶¹ Tena Ramírez, Felipe. *Op. Cit.* p. 321.

g) Producción y consumo de cerveza.

En materia de comercio exterior, no se puede omitir al artículo 131 constitucional que señala lo siguiente:

Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras.

Cabe señalar, que en virtud de los tratados internacionales en materia de comercio exterior firmados por nuestro país, que buscan principalmente una desgravación arancelaria, es cuestionable que realmente se aplique este último párrafo del artículo 131. Sin embargo, debido a que esa discusión no es materia del presente trabajo, únicamente se menciona para tener un panorama general del tema.

4. Impuestos Locales

Respecto a los impuestos locales, en el caso de las entidades federativas, es el Congreso Local, el que posee facultades legislativas para imponerlos, y en el caso del Distrito Federal es la Asamblea Legislativa.

4.1. Las entidades federativas

Dentro del sistema tributario mexicano existen, además de las contribuciones federales, otras de carácter local, las cuales se analizarán en este apartado.

4.1.1. Facultades de los Congresos Locales para imponer contribuciones.

Todas las Constituciones Locales consagran dentro de las atribuciones del Congreso Local la facultad para imponer impuestos. De esta manera, dichos congresos son los titulares de las facultades para legislar en materia tributaria.

4.1.2. Procedimiento para establecer impuestos

Para explicar el procedimiento que siguen los órganos legislativos locales, se tomará como base el procedimiento de algunos de los estados de la República, ya que éste es básicamente el mismo en todas las entidades federativas.

a) Chihuahua.

El Ejecutivo del Estado hará llegar al Congreso la iniciativa de Ley de Ingresos y el proyecto de Presupuesto de Egresos, a más tardar el día 9 de diciembre, debiendo comparecer el encargado de las finanzas del Estado a dar cuenta de las mismas. Además, para que un proyecto tenga el carácter de ley, se requiere que sea aprobado por el Congreso y promulgado por el Ejecutivo.

El Gobernador podrá, cuando lo estime conveniente hacer observaciones a algún proyecto de ley o de decreto, suspender su promulgación y devolverlo dentro de los siguientes diez días hábiles, para que el Congreso lo discuta nuevamente, previo dictamen de la comisión respectiva. Si fuere confirmado, por el voto de los dos tercios de los diputados presentes, o modificado de conformidad con las

observaciones hechas, volverá al Gobernador, quien deberá promulgarlo y publicarlo sin más trámite.

b) Puebla.

El Congreso tendrá cada año tres periodos de sesiones. El tercer periodo comenzará el día 15 de octubre y terminará el 15 de diciembre y preferentemente se ocupará de estudiar, discutir y decretar los Presupuestos de Ingresos y Egresos del estado y los Presupuestos de Ingresos de los municipios, que deberán entrar en vigor al año siguiente y que serán presentados a más tardar el día 15 de noviembre de cada año.

Las iniciativas de ley deben sujetarse a los siguientes trámites:

1. Dictamen de comisión.
2. Discusión, el día que exija el Presidente de la Legislatura conforme al ordenamiento que rija el funcionamiento del Congreso.
3. Aprobación, en votación nominal, de la mayoría de diputados presentes.
4. Envío al Ejecutivo del proyecto aprobado para que en término de quince días haga observaciones o manifieste que no las hace.
5. En caso de que las haga, la iniciativa volverá a la comisión para que en vista de las observaciones del Ejecutivo, formule un mes después nuevo dictamen, el cual será discutido y puesto a votación; pero sólo se considerará aprobado en los puntos objetados, por el voto de los dos tercios de los diputados presentes.

c) Veracruz

Las iniciativas de ley deberán sujetarse en primer término a un dictamen de comisiones. Posteriormente, tendrán lugar una o dos discusiones. La primera

discusión se verificará el día que designe el Presidente de la Legislatura, conforme al reglamento. Concluida esta discusión, se pasará al Gobernador copia del expediente para que en el término de siete días manifieste su opinión. Si la opinión del Ejecutivo fuere conforme, se procederá a la votación de la ley. Si dicha opinión discrepare, en todo o en parte, volverá el expediente a la comisión, para que en presencia de las observaciones del Ejecutivo examine nuevamente la iniciativa. El segundo dictamen será también discutido y puesto a votación, pero no podrá ser ley o decreto si no es aprobado, en los puntos en que estuviere la discrepancia, por dos tercios de votos de los miembros presentes.

Como se puede observar, el procedimiento de creación de leyes es prácticamente el mismo en las tres entidades federativas, variando únicamente las fechas asignadas para presentar el proyecto de Ley de Ingresos.

4.1.3. Los Municipios.

De acuerdo con el artículo 115 constitucional las entidades federativas tendrán como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre. Cada Municipio será administrado por un ayuntamiento de elección popular directa y no habrá ninguna autoridad intermedia entre éste y el Gobierno del Estado.

En 1983 tuvo lugar la reforma más importante que se ha dado en materia municipal, integrada por disposiciones relativas a: "las relaciones Federación-municipios; disposiciones relativas a las relaciones estado-municipios, que incluyen disposiciones de contenido político, así como otras de contenido administrativo, y de contenido fiscal".⁸²

⁸² Cárdenas, Gracia Jaime. Comentario al artículo 115 en Los Derechos del Pueblo Mexicano. Tomo XI. Op. Cit. pp. 136 y 137.

En materia fiscal se ratificó la libertad municipal, respecto de administración financiera y se determinaron elementos mínimos de su régimen hacendario. La fracción IV del artículo 115 señala:

Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

Por lo tanto, como los municipios no tienen atribuciones para imponer impuestos, ya que no cuentan con un órgano legislativo facultado para hacerlo, las legislaturas locales son los órganos encargados de aprobar las Leyes de Ingresos de los ayuntamientos y de revisar sus Cuentas Públicas.

4.2. El Distrito Federal

El Distrito Federal Mexicano merece especial atención debido a que el impuesto sobre el que versa este trabajo es un impuesto de carácter local del Distrito Federal.

El Distrito Federal ha sido y es el centro sociopolítico del país por excelencia, básicamente por su triple carácter: es la sede de los poderes federales, departamento administrativo y centro político económico y nacional. "En la Ciudad de México se procesan y se adoptan las decisiones que se proyectan sobre toda la nación, y con frecuencia problemas de estados y localidades -incluso lejanos- se

resuelven ahí gracias a la intervención del gobierno federal"⁶³. Es debido a la gran importancia que reviste el Distrito Federal que se ha dedicado un apartado especial para analizar su facultad para imponer impuestos.

4.2.1. Marco histórico del Distrito Federal

La Constitución de 1824 adoptó el sistema federal creado por el pueblo estadounidense y en su artículo 50 facultó al Congreso para elegir un lugar que sirviera de residencia a los poderes federales. Con esta disposición se creó formalmente el Distrito Federal, aún cuando el artículo 5 no lo mencionó como parte integrante de la Federación. El 18 de noviembre de 1824 el Congreso General hizo publicar un decreto en el cual se señalaba que la Distrito Federal tendría su sede en la Ciudad de México.

En el año de 1836, con la expedición de las Siete Leyes Constitucionales que establecieron una República Centralista quedó anulado el Distrito Federal. En 1847 al restablecerse la Constitución de 1824, se reincorporaba el Distrito Federal con algunas reformas: mientras la Ciudad de México fuera el Distrito Federal tendría voto en la elección del presidente y podría nombrar dos senadores, aunque continuaría manteniendo su organización política municipal. "Es a partir de esas reformas cuando el Distrito Federal empieza a ser equiparado con las entidades federativas, toda vez que el beneficio de la representación senatorial abandona la postura clásica del estado federal"⁶⁴.

⁶³ Peschard, Jacqueline. La reforma política del Distrito Federal, en Elecciones y Partidos Políticos en México, 1993. Valdés, Leonardo (coord.). UAM Iztapalapa, Centro de estadística y documentación electoral. México. 1995. p. 242.

⁶⁴ Cárdenas Gracia Jaime. Comentario al artículo 122 Constitucional en Los Derechos del Pueblo Mexicano. Tomo XI. Op. C#. p. 656.

El 27 de marzo de 1903 Porfirio Díaz expidió una Ley de Organización Política y municipal del Distrito Federal que incluyó al D.F. como parte integrante de la Federación, junto con la lista de las treinta y un entidades federativas, además los ayuntamientos del Distrito Federal se elegirían por elección popular y conservarían sus funciones políticas, pero en lo que se refería a la administración municipal, sólo contarían con voz consultiva. Así, "lo que implica esta legislación es la supresión de la autonomía municipal. El municipio subsiste formalmente, pero en realidad carece de cualquier sentido, pues depende del Ejecutivo federal"⁸⁵.

En 1928, debido al rápido crecimiento de la ciudad, los problemas de administración de servicios públicos, así como los conflictos que surgían entre autoridades municipales y federales, el general Alvaro Obregón envió al Congreso una iniciativa de reformas constitucionales en la que se incluía una que pretendía: suprimir la figura del municipio en el Distrito Federal. Esta iniciativa prosperó y en ese año fue reformada la Constitución eliminando los municipios del Distrito Federal y señalando al Departamento del Distrito Federal como el órgano a través del cual el presidente ejercería el gobierno del Distrito Federal.

En 1987 se creó la Asamblea de Representantes del Distrito Federal. En 1993 se reforma el artículo 122 y algunas otras disposiciones, esta reforma es muy importante, porque otorga, entre otras cosas, autonomía a la hacienda pública del Distrito Federal. Finalmente, en agosto de 1996 se reformó íntegramente el artículo 122 constitucional, estableciendo nuevas disposiciones relativas al gobierno del Distrito Federal y a los órganos que lo integran.

⁸⁵ Osorio Corres, Francisco Javier. Aspectos Jurídicos del Distrito Federal Mexicano. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. Nueva Serie. Año XXI. No. 62. Mayo-agosto 1988. Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM. México, D.F. p. 761

4.2.2. Integración del gobierno del Distrito Federal.

El artículo 122 constitucional señala que el gobierno del Distrito Federal está a cargo de los poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local. Considerando como autoridades locales al Jefe del Gobierno del Distrito Federal, al Tribunal Superior de Justicia y a la Asamblea Legislativa.

Respecto al Jefe de Gobierno del Distrito Federal, dicho artículo menciona:

Tendrá a su cargo el Ejecutivo y la administración pública en la entidad y recaerá en una sola persona, elegida por votación universal, libre, directa y secreta.

Sobre el Tribunal Superior de Justicia señala:

El Tribunal Superior de Justicia y el Consejo de la Judicatura, con los demás órganos que establezca el Estatuto de Gobierno, ejercerán la función judicial del fuero común del Distrito Federal.

El órgano legislativo local del Distrito Federal es la Asamblea Legislativa, la cual será analizada de manera más detallada en el siguiente apartado.

4.2.3. La Asamblea Legislativa

Este órgano legislativo local tiene su origen en la Asamblea de Representantes del Distrito Federal. La Asamblea de Representantes surgió con la reforma de 1987 como un cuerpo de representación con facultades muy limitadas, esta Asamblea fue definida como un órgano de consulta, promoción y gestión de la ciudadanía, así como de supervisión del gobierno. Además, poseía facultades para emitir reglamentos, pero Congreso de la Unión conservaba la facultad de legislar para el Distrito Federal. La Asamblea podía revisar la Cuenta Pública del Departamento del Distrito Federal y hacer comparecer a los delegados políticos para que informaran sobre sus gestiones, "lo cual le permitió identificar problemas y ser

vehículo de reclamos de distintos grupos capitalinos; pero dejó intocado el poder discrecional del Regente⁶⁶.

En 1993 se reformó el artículo 122 y los cambios fundamentales en la Asamblea de Representantes fueron los relativos a sus facultades como órgano de representación local. Estas atribuciones le permitían examinar y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos del Distrito Federal, revisar la Cuenta Pública, ratificar el nombramiento de los magistrados del Tribunal Superior de Justicia y del Jefe del Distrito Federal que hiciera el presidente de la República.

Actualmente, con la reforma publicada el 22 de agosto de 1996 en el Diario Oficial de la Federación, la Asamblea Legislativa del Distrito Federal se integra con diputados⁶⁷ electos según los principios de mayoría relativa y de representación proporcional, mediante el sistema de listas votadas en una circunscripción plurinominal. Además, la Constitución otorga a la Asamblea Legislativa atribuciones para establecer los impuestos locales del Distrito Federal.

a) Facultades de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal en materia hacendaria.

La Constitución, otorga a la Asamblea Legislativa numerosas atribuciones⁶⁸, sin embargo, en este trabajo sólo se mencionarán aquellas en materia hacendaria y se analizarán de una manera más detallada las atribuciones en materia tributaria.

⁶⁶ Peschard, Jacqueline. *Op. Cit.* p. 243.

⁶⁷ Con esta reforma se cambió la denominación de asambleista por la de diputado.

⁶⁸ El artículo 122 constitucional otorga a la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, además de las atribuciones materia hacendaria, facultades en materia electoral; civil; penal; de administración pública local; desarrollo urbano; fomento económico, planeación del desarrollo; preservación del medio ambiente; y para nombrar a quien pueda sustituir al Jefe del Gobierno del Distrito Federal en caso de falta absoluto.

Las facultades de la Asamblea Legislativa en materia hacendaria, se ejercen por medio de tres actos: la aprobación del Presupuesto de Egresos, la aprobación de la Ley de Ingresos y la revisión de la Cuenta Pública Anual del Distrito Federal.

La facultad de iniciativa del Presupuesto de Egresos corresponde exclusivamente al Jefe de Gobierno del Distrito Federal. El plazo para su presentación ante la Asamblea Legislativa concluye el 30 de noviembre, con excepción del primer año de su gobierno, en cuyo caso la fecha límite será el 20 de diciembre.

En la aprobación de la Ley de Ingresos se encuentra precisamente la facultad de la Asamblea para legislar en materia tributaria, por lo que se estudiará en detalle más adelante.

b) Facultades de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal materia tributaria.

El artículo 122 constitucional otorga facultades a la Asamblea Legislativa del Distrito Federal para imponer impuestos señalando:

La Asamblea Legislativa, en los términos del Estatuto de Gobierno, tendrá las siguientes facultades:

Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

4.2.4. El Código Financiero del Distrito Federal

En el mes de diciembre de 1994 se presentó ante la Asamblea de Representantes la iniciativa del Código Financiero del Distrito Federal, la cual fue

discutida y aprobada por el Organo Legislativo Local, publicándose en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1994. En la exposición de motivos de dicha iniciativa se menciona que debido a lo complejo de la materia fiscal se pretendía reunir una serie de disposiciones consignadas en diversas leyes y reglamentos, tanto de carácter federal como local, en un sólo cuerpo legal que de manera sistemática, congruente y homogénea, regulara la actividad financiera del Distrito Federal en su conjunto. Además se señala su objetivo: "regular el proceso de programación, obtención, administración y aplicación de los ingresos de la Entidad, su gasto público y la contabilidad de los fondos, valores y egresos, necesaria para la integración de la Cuenta Pública. De igual forma, normará las infracciones, delitos y sanciones en contra de la Hacienda Pública del Distrito Federal, así como los medios de defensa que los gobernados podrán interponer cuando sientan que con un acto administrativos se han alterado de alguna manera sus derechos⁸⁰.

En 1995 el Código Financiero sufrió una serie de reformas, las cuales fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de dicho año. Con estas reformas fue creado el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, cuyo análisis jurídico es objeto del presente trabajo.

4.2.5. El problema sobre la constitucionalidad del Código Financiero

El Código Financiero para el Distrito Federal fue aprobado por la Asamblea de Representantes del Distrito Federal. La facultad para imponer contribuciones locales al Distrito Federal correspondió al Congreso de la Unión hasta la reforma de 1993, donde la Constitución otorgó dicha facultad a la Asamblea de Representantes. Sin embargo, surgió una controversia respecto a la constitucionalidad de Código

⁸⁰ Exposición de Motivos del Código Financiero del Distrito Federal. Diciembre de 1994. pp. II y III.

Financiero, ya que algunos especialistas consideraban que éste era inconstitucional debido a que la Constitución no otorgaba dicha facultad a la Asamblea de Representantes, en tanto otros más opinaban lo contrario. En este apartado se analizarán brevemente ambas posturas.

Los juristas que afirman que el Código Financiero del Distrito Federal no es constitucional ya que la Asamblea de Representantes carecía de facultades para imponer contribuciones cuando dicho ordenamiento fue aprobado, sostienen que si bien con la reforma de 1993 la Asamblea de Representantes había sido dotada de ciertas facultades legislativas, aquellas no alcanzaban la de imponer contribuciones, porque el artículo 122 que señalaba:

La Asamblea de Representantes del Distrito Federal tiene facultades para:

Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos del Distrito Federal, analizando primero las contribuciones que a su juicio deban decretarse para cubrirlos.

únicamente autorizaba a la Asamblea para analizar las contribuciones que a su juicio debieran decretarse, pero no para imponer o decretar dichos gravámenes. Por lo que, el "analizar las contribuciones" solamente significa examinar, enumerar, catalogar y determinar los montos globales esperados de recaudación, que se consignan en la Ley de Ingresos y no determinar obligaciones a cargo de los contribuyentes.

Por otro lado, aquellos juristas que opinan que el Código Financiero del Distrito Federal es constitucional sustentan que la iniciativa de reforma a la estructura jurídica y política del Distrito Federal, fue dictaminada por las comisiones de Gobernación y Puntos Constitucionales y del Distrito Federal de la Cámara de Diputados el 2 de septiembre de 1993 formulando al respecto las siguientes consideraciones:

Así, se propone en el articulado que acompaña al presente dictamen, que el Jefe del Distrito Federal pueda someter ante la Asamblea de Representantes las respectivas Iniciativas de Ley de Ingresos, de Hacienda y el Presupuesto de Egresos para la entidad.

De tal manera que, el espíritu del legislador fue el de otorgar facultades legislativas a la Asamblea de Representantes, entre las que se incluyó, lo relativo a la hacienda pública que implica al poder tributario, entendido como la potestad legislativa de crear contribuciones.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación puso fin a este conflicto al emitir la Jurisprudencia No. 40/1995 (9a)⁹⁰ que señala:

FACULTADES EXPRESAS DE LA ASAMBLEA DE REPRESENTANTES DEL DISTRITO FEDERAL. NO ES REQUISITO INDISPENSABLE QUE SE ESTABLEZCAN LITERALMENTE EN LA CONSTITUCION.- El régimen de facultades expresas que prevalece en el orden constitucional mexicano, no puede llevarse al extremo de exigir que en el artículo 122 de la Carta Fundamental se establezcan con determinadas palabras sacramentales las atribuciones de la autoridad, pues ello haría prevalecer un sistema de interpretación literal que no es idóneo por sí solo para la aplicación del derecho y que desarticularía el sistema establecido por el poder revisor de la Constitución, al asignar facultades a la Asamblea de Representantes con la coexistencia de las atribuciones del Congreso de la Unión y del referido órgano para legislar en lo relativo al Distrito Federal. Por el contrario, es suficiente que de manera clara e inequívoca se establezcan dichas facultades.

Completando la idea anterior la jurisprudencia No. 39/1995 (9a)⁹¹ establece sobre la parte en comento:

⁹⁰ Jurisprudencia aprobada en sesión privada del Tribunal Pleno, de fecha dieciséis de noviembre de 1995, por unanimidad de once votos de los ministros, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Diciembre de 1995. pp. 132 y 133.

⁹¹ Jurisprudencia aprobada en sesión privada del Tribunal Pleno, de fecha dieciséis de noviembre de 1995, por unanimidad de once votos de los ministros, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Diciembre de 1995. pp. 39 a 41.

ASAMBLEA DE REPRESENTANTES DEL DISTRITO FEDERAL TIENE FACULTADES PARA IMPONER CONTRIBUCIONES LOCALES.- (...)

Las primeras leyes de ingresos establecían los tributos a cargo de los súbditos y, por ende, su contenido fue formal y materialmente hacendario; sin embargo, por necesidades de congruencia temporal con el Presupuesto de Egresos, la vigencia de la ley se redujo con el tiempo, hasta hacerla coincidir con la del presupuesto, por el término de un año, que es lo usual en los tiempos modernos. Lo reducido del tiempo de vigencia toma inconveniente que en la Ley de Ingresos se establezcan en detalle las contribuciones porque tendrían que discutirse en su totalidad año tras año, motivo por el cual, dicha Ley se ha convertido en ocasiones, en un simple catálogo de impuestos, lo cual obedece a motivos eminentemente prácticos que en nada afectan ni la naturaleza hacendaria ni las posibilidades de contenido tributario de dicha Ley. Por ello, la facultad de la Asamblea para aprobar la Ley de Ingresos conlleva, también como facultad expresa la de establecer impuestos dado que ese es el contenido propio de la Ley de Ingresos.

Como se puede derivar de lo señalado anteriormente, la Asamblea de Representantes aprobó el Código Financiero del Distrito Federal haciendo uso de sus facultades en materia tributaria. No obstante, es conveniente hacer algunas consideraciones al respecto. Por un lado es evidente que al reformar el legislador el artículo 122 no eliminó al Congreso de la Unión la facultad de legislar en materia tributaria para dejar una laguna en la ley, es decir, la intención del legislador fue conceder dicha facultad a la Asamblea, sin embargo, esto no quedó expresamente plasmado en la Constitución. Lo anterior es preocupante, porque cualquier ordenamiento jurídico al otorgar facultades debe hacerlo de manera clara y perfectamente definida, para que éstas no se deriven únicamente de la interpretación que el poder judicial haga de dicho texto, o de lo que pretendió expresar el legislador, pero no lo hizo. Ya que con frecuencia, cuando el legislador no plasma en la ley exactamente lo que intenta decir, surgen en los tribunales criterios contrarios a lo que pretendió expresar éste.

De cualquier manera, las controversias mencionadas con antelación dieron lugar a que en agosto de 1996 se reformara el artículo 122 constitucional que otorga a la Asamblea Legislativa facultades expresas para aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, aclarando en definitiva este punto.

Una vez analizados los procedimientos para crear impuestos, tanto federales como locales, en México, y específicamente el procedimiento y atribuciones de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, se procederá a realizar el estudio jurídico sobre el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje del Distrito Federal.

CAPITULO CUARTO

1. La prestación de servicios de hospedaje del Distrito Federal y el régimen fiscal vigente. 1.1. Contribuciones de carácter federal. 1.2. Contribuciones de carácter local. 2. El impuesto por la prestación de servicios de hospedaje. 2.1. Creación del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje. 2.2. Concepto de hospedaje. 2.3. Elementos del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje a) sujeto activo b) sujeto pasivo c) objeto d) base e) tasa f) hecho imponible y hecho generador g) época y forma de pago h) obligaciones del contribuyente. 2.4. Clasificación del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje. 2.5 Sistema de recaudación del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje. 2.6. Finalidad del dinero recaudado por concepto del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje. 2.7. Fondo mixto para la promoción turística del Distrito Federal. 3. Crítica al impuesto por la prestación de servicios de hospedaje. 3.1. Inconstitucionalidad del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje a) violación al principio de legalidad b) violación al principio de equidad. 3.2. Violación a los principios de Adam Smith a) principio de justicia b) principio de certidumbre c) principio de economía. 3.3. Destino del dinero recaudado por concepto del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.

En este último capítulo se hará referencia, en primer término, al régimen fiscal de los servicios de hospedaje del Distrito Federal. Posteriormente, se procederá al estudio jurídico del impuesto, analizando detalladamente, su creación, elementos, sistema de recaudación y destino del dinero recaudado. Finalmente, se hará una crítica al impuesto en comento, aludiendo específicamente a su inconstitucionalidad, de la violación a los principios de Adam Smith y a los fines a los que será destinado el dinero recaudado.

1. La prestación de servicios de hospedaje del Distrito Federal y el régimen fiscal vigente.

El régimen fiscal de la actividad hotelera y en general de los establecimientos dedicados a la prestación de servicios de hospedaje en el Distrito Federal señala una serie de obligaciones tales como la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, la presentación de declaraciones, avisos y la más importante, el cumplimiento del pago de contribuciones. Algunas de estas contribuciones son de carácter federal, en tanto que otras más, son impuestos y derechos de carácter local.

1.1. Contribuciones de carácter federal

Las contribuciones de carácter federal que deben cubrirse por concepto de la prestación de servicios de hospedaje son las siguientes:

- **Impuesto sobre la renta.-** Todas las personas que obtengan un ingreso, cualquiera que sea la actividad que desarrollen están obligadas a pagar este impuesto. Las personas que presten servicios de hospedaje deberán pagar este impuesto por los ingresos que obtengan, sin importar la fuente de donde deriven. En otras palabras, si además de la prestación de servicios de hospedaje desarrollan otras actividades, tales como la administración de restaurantes, bares, etcétera, por las cuales obtienen ingresos, acumularán la totalidad de éstos para el cálculo del impuesto.
- **Impuesto al valor agregado.-** Este es un impuesto al consumo que paga quien adquiere un bien o recibe un servicio; de tal manera que, aunque el sujeto pasivo

del impuesto es el prestador del servicio de hospedaje, quien en realidad paga el gravamen es el usuario del servicio que es a quien se le traslade el impuesto. Es decir, el prestador del servicio de hospedaje únicamente retiene y entere el impuesto.

- **Impuesto al activo de las empresas.-** Están obligados al pago de este impuesto las personas que realicen actividades empresariales y que tengan activos, por lo tanto, los prestadores de servicio de hospedeje deberán pagarlo.

- **Pago de derechos por servicios del gobierno federal.-** Por los servicios que presta el gobierno federal y por el uso de los bienes propiedad de la nación deben pagarse derechos. De los derechos contenidos en la Ley Federal de Derechos, se relacionan con la prestación de servicios de hospedeje los siguientes:
 1. La "asignación" de les máquinas de comprobación fiscal.
 2. El registro de instalaciones de gas
 3. El registro de antenas parabólicas
 4. El uso de la zona federal marítimo-terrestre
 5. La extracción de agua del subsuelo

1.2. Contribuciones de carácter local

Las contribuciones de carácter local que deben cubrirse por concepto de la prestación de servicios de hospedaje son las siguientes:

- **Impuesto predial.-** Están obligados al pago de este impuesto los propietarios o poseedores del suelo y las construcciones.

- **Impuesto sobre nóminas.-** Las personas que tengan trabajadores a los que les paguen un sueldo o salario están obligadas a pagar este gravamen.

- **Pago de derechos.-** Deberán pagar los derechos por el uso de ciertos servicios:
 1. Derechos de verificación
 2. Derechos por construcción y operación hidráulica
 3. Vehículos de carga
 4. Inscripción en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio
 5. Derechos por alineamiento y número oficial
 6. Constancia de zonificación y licencia por uso del suelo
 7. Derechos de agua
 8. Derechos por la recolección de basura
 9. Derechos de descarga de drenaje

Parecería que el régimen fiscal al que se encuentra sujeta la prestación de los servicios de hospedaje es muy amplio, de tal manera que se recaudan sumas muy grandes de dinero por este concepto, por lo que carecería de sentido cobrar alguna otra contribución. No obstante, el Departamento del Distrito Federal no es de la misma opinión, ya que recientemente ha creado otro impuesto de carácter local, cuyo análisis jurídico es objeto del presente trabajo: el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.

2. El impuesto por la prestación de servicios de hospedaje

Una vez analizado el régimen fiscal de los servicios de hospedaje se procederá, al estudio del impuesto que específicamente creado para gravar dichos servicios.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

2.1. Creación del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje

En el mes de noviembre de 1995, el Presidente de la República presentó una iniciativa de reformas al Código Financiero del Distrito Federal. Dentro de esas reformas destacan tres nuevas potestades que se incorporaron a la legislación fiscal local: los derechos por anuncios, los derechos por ventas de bebidas alcohólicas y el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje. El establecimiento de estas contribuciones surgió debido a los cambios a nivel federal que se dieron a la Ley de Coordinación Fiscal y a la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Dichas reformas fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1995 y aunque debían haber entrado en vigor el 1º de enero de 1996, no fue sino hasta el 1º de junio de 1996 cuando se empezaron a cobrar, por razones que serán comentadas más adelante.

El impuesto por la prestación de servicios de hospedaje se encuentra contenido en los artículos 186 A, 186 B y 186 C del capítulo VIII bis del Código Financiero del Distrito Federal.

2.2. Concepto de hospedaje

El Código Civil para el Distrito Federal contiene en el artículo 2666 la definición del contrato de hospedaje:

El contrato de hospedaje tiene lugar cuando alguno presta a otro albergue, mediante la retribución convenida, comprendiéndose o no, según se estipule, los alimentos y demás gastos que origine el hospedaje.

Cabe señalar también los requisitos con los que deberán cumplir los establecimientos de hospedaje ubicados en el Distrito Federal:

- I. Obtener una licencia de funcionamiento, la cual debe tramitarse en la Unidad de Reglamentos de la Delegación Política en la que se encuentre ubicado el hotel.
- II. No tener comunicación interior con habitaciones o cualquier otro local ajeno al establecimiento.
- III. Contar con servicios sanitarios ajustados por lo establecido por el Reglamento de Construcciones para el Distrito Federal.
- IV. Cumplir con las condiciones de higiene, acondicionamiento ambiental, comunicación, seguridad de emergencia, seguridad estructural a que se refiere el mencionado reglamento.

Por su parte, el artículo 186 A del Código Financiero del Distrito Federal menciona:

Para los efectos de este impuesto se consideran servicios de hospedaje, la prestación de alojamiento o albergue temporal de personas a cambio de una contraprestación, dentro de los que quedan comprendidos los servicios prestados por hoteles, moteles, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido.

No se consideraran servicios de hospedaje, el albergue o alojamiento prestados por hospitales, clínicas, asilos, conventos, seminarios e internados.

De tal manera que, por establecimiento de hospedaje, se entiende aquel en el que se proporciona al público albergue mediante el pago de un precio determinado y que deberá estar ubicado en un edificio construido o adaptado especialmente para proporcionar servicios de alojamiento.

2.3. Elementos del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje

De acuerdo con los elementos que integran el impuesto analizados en el capítulo primero de este trabajo, se estudiarán los elementos que forman el impuesto en comento.

a) Sujeto activo

El sujeto activo del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, es el Departamento del Distrito Federal, a través de Administración Tributaria que le corresponda al establecimiento de acuerdo con su domicilio fiscal, ya que se trata de un impuesto de carácter local.

b) Sujeto pasivo

El artículo 186 A del Código Financiero para el Distrito Federal señala:

Están obligados al pago del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, las personas físicas y las morales que presten servicios de hospedaje en el Distrito Federal.

Los contribuyentes realizarán el traslado del impuesto a las personas a quienes se preste servicios de hospedaje.

Como se puede observar, la persona que presta el servicio de hospedaje no será quien pague el impuesto, ya que el pago se trasladará al usuario del servicio, es decir, será este último quien verá disminuido su patrimonio debido al cumplimiento de la obligación, convirtiéndose así en el sujeto pagador del impuesto. En otras palabras, se presenta el efecto de la traslación de la contribución, "donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser pues, el contribuyente de derecho y, el segundo el contribuyente de hecho"⁹². Cabe señalar, que la mayoría de las veces, para la teoría financiera únicamente

⁹² Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.* p. 135.

importa el contribuyente de derecho, careciendo de importancia el contribuyente de hecho. Al respecto, Pugliese señala: "cuando la traslación se quiere y prevé por el legislador la figura del contribuyente real no tiene ningún relieve para el derecho tributario, y sólo ofrece relaciones accesorias, extrañas a los elementos constitutivos de la obligación restringida al vínculo directo entre el Estado y el contribuyente de derecho"⁸³.

c) Objeto

El objeto del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, es, como lo indica el citado artículo 186 A del Código Financiero del Distrito Federal, la prestación de servicios de hospedaje. Todas las personas que presten el servicio de hospedaje, deberán pagar este impuesto, es decir, el hecho de prestar el servicio de hospedaje es el objeto del impuesto. Es preciso señalar que, el hotel por si mismo no es el objeto del impuesto, éste es únicamente el objeto de la prestación del servicio.

d) Base

La base gravable de este impuesto debería ser únicamente la cantidad de dinero que es producto de la prestación del servicio de hospedaje. Por ejemplo, en el caso de un hotel la renta de la habitación. Sin embargo, el artículo 186 B del Código Financiero del Distrito Federal señala:

El impuesto a que se refiere este capítulo se causará al momento en que se perciban los valores correspondientes a las contraprestaciones por los servicios de hospedaje, incluyendo depósitos, anticipos, gastos de toda

⁸³ Pugliese, Mario. *Op. Cit.* p. 171.

clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Quando los contribuyentes convengan la prestación de servicios de hospedaje e incluyan servicios accesorios, tales como transportación, comida, uso de instalaciones, u otros similares y no desglosen y comprueben la prestación de estos últimos, se entenderá que el valor de la contraprestación respectiva corresponde a servicios de hospedaje.

De esta manera, si el contribuyente no desglosa los servicios accesorios, éstos también formarán parte de la base gravable del impuesto.

e) Tasa

Respecto a la tasa del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, el artículo 186 C del Código Financiero del Distrito Federal menciona:

Los contribuyentes calcularán el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje aplicando la tasa del 3% al total del valor de las contraprestaciones que se perciban por servicios de hospedaje.

Sin embargo, debido a todas las controversias suscitadas por la creación de este impuesto, el gobierno del Distrito Federal subsidió totalmente el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, además de las contribuciones por colocación de anuncios de publicidad y por la venta de bebidas alcohólicas, hasta el mes de julio de 1996. A partir del 1° de agosto hasta el 31 de diciembre de 1996 el subsidio de este impuesto será del 1%, por lo que tasa a pagar durante ese periodo será únicamente del 2%.

f) Hecho Imponible y hecho generador

El hecho imponible del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje es el la prestación del servicio de hospedaje, o mejor aún, el hecho hipotético de pudiera llegar a utilizarse el servicio de hospedaje.

En tanto el hecho generador del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje es el pago del monto originado por el servicio de hospedaje, ya sea el pago íntegro, algún anticipo o un depósito. Por ejemplo, el hecho generador se presenta en el momento que un turista extranjero paga la cantidad correspondiente a dos noches y tres días de hospedaje en un hotel, ya que en ese momento se carga a esa cantidad el 3% por concepto del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje. A este respecto el artículo 186 B del Código Financiero del Distrito Federal señala:

El impuesto a que se refiere este capítulo se causará al momento en que se perciban los valores correspondientes a las contraprestaciones por los servicios de hospedaje, incluyendo depósitos, anticipos (...)

Por lo tanto, el hecho generador se presenta en el momento en que el sujeto pasivo traspaasa el impuesto al usuario del servicio, ya sea por la cantidad total de la renta del servicio o por el monto correspondiente a algún anticipo o depósito.

g) Epoca y forma de pago

El artículo 186 C del Código Financiero del Distrito Federal establece lo siguiente:

Los contribuyentes deberán pagarlo (el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje) mediante declaración que presentarán, en la forma oficial aprobada, ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día quince del mes siguiente a aquél en que se perciban dichas contraprestaciones.

h) Obligaciones del contribuyente

Los contribuyentes del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

1. Presentar un aviso de inscripción al padrón respectivo, en la forma oficial aprobada.
2. Presentar la declaración de impuesto:
 - a) en la forma oficial aprobada
 - b) ante las oficinas autorizadas
3. Cumplir con el pago del impuesto a más tardar el día quince del mes siguiente a aquél en que se perciban las contraprestaciones

Es importante mencionar que el Código Financiero del Distrito Federal no hace referencia a las obligaciones que debería tener el prestador de servicios de hospedaje de desglosar el impuesto y de registrar este impuesto en su contabilidad.

2.4. Clasificación del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje

Siguiendo la clasificación de los impuestos que se ha hecho en el capítulo primero del presente trabajo, se considera que el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje es un impuesto con las siguientes características:

- De acuerdo con la teoría de la repercusión es un impuesto indirecto ya que el contribuyente transfiere el gravamen a un tercero que en este caso es el usuario. Por otro lado, tomando como base el criterio administrativo, se considera un impuesto directo ya que es el pago del impuesto en comento es una obligación periódica que da la lugar a la existencia de una lista de recaudación.
- Es un impuesto personal porque sólo puede entenderse por referencia a una persona determinada, de tal suerte, que esa persona es elemento del presupuesto.
- Es un impuesto objetivo ya que no toma en cuenta al sujeto pasivo para determinar la tasa, sino que ésta es fija.
- Es un impuesto periódico ya que su objeto es una situación que se repite en el tiempo.
- Es un impuesto especial porque gravan únicamente un elemento de una situación económica estimada globalmente.
- Es un impuesto local debido a que se recauda únicamente por la prestación de servicios de hospedaje en el Distrito Federal.
- Es un impuesto inestable ya que su rendimiento aumenta con la rentas en periodo de prosperidad y desciende cuando éstas bajan.
- Es un impuesto progresivo porque la relación de la cuantía del impuesto, con relación al valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumenta el valor de ésta.

- Es un impuesto sobre el gasto o consumo debido a la traslación del impuesto, éste grava los gastos y consumos del usuario.
- Es un impuesto ad valorem ya que atiende al precio, en otras palabras, mientras más caro sea el monto de la renta por servicio de hospedaje, más se paga de impuesto.

2.5. Sistema de recaudación del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje

El impuesto por la prestación de servicios de hospedaje es pagado por el usuario y debe ser retenido por la persona física o moral que presta el servicio de hospedaje. El pago se hará en la Administración Tributaria del domicilio fiscal del establecimiento. Una vez que este dinero se encuentre en las arcas del Departamento del Distrito Federal, será enviado al fideicomiso del Fondo Mixto del Distrito Federal, donde se destinará para cubrir los gastos que se originen por la promoción turística del Distrito Federal.

2.6. Finalidad del dinero recaudado por concepto del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje

El dinero recaudado por concepto del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje se destinará a la promoción turística de la Ciudad de México. En una reunión con los integrantes de la Asociación de Hoteles y Moteles del Distrito Federal, el Jefe del Departamento del Distrito Federal, Oscar Espinosa Villareal acordó que el dinero recaudado por concepto del impuesto por la prestación de

servicios de hospedaje se destinará íntegramente para la promoción turística. "El Departamento del Distrito Federal informó ayer que el 100 por ciento de lo recaudado por concepto de Impuesto Sobre Hospedaje será destinado a proyectos de promoción turística para la Ciudad"⁹⁴. En dicha reunión el presidente de los miembros de la Asociación de Hoteles y Moteles del Distrito Federal, Juan José García Lourdes indicó que: "todas las aportaciones por este concepto (del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje) serán destinadas al crecimiento de la industria turística"⁹⁵.

Espinosa Villareal se refirió de manera más específica al destino de la recaudación, "entre las acciones a llevarse a cabo con lo recaudado por este impuesto se encuentra (...) la campaña 'Verano 96' que se difundirá en 50 televisoras durante julio y agosto. La radio transmitirá 46 mil 200 anuncios en 150 radiodifusoras del territorio nacional y se distribuirán 10 mil carteles promocionales en las instalaciones del Metro, delegaciones, cámaras, hoteles y otras dependencias públicas y privadas"⁹⁶. En el mismo sentido, Silvia Hernández, Secretaria de Turismo "se pronunció porque los recursos provenientes de la captación de impuestos se apliquen mejor en la promoción turística. Consideró necesario canalizar los impuestos hacia tareas de promoción"⁹⁷.

Actualmente existe un fondo mixto destinado a la promoción turística de la Ciudad de México, por lo que es muy importante explicar brevemente su funcionamiento y estrecha vinculación con el impuesto en comento.

⁹⁴ "Utilizarán impuesto en imagen". Periódico Reforma. 25 de junio de 1996. México, D.F.

⁹⁵ *ibidem*.

⁹⁶ *ibidem*.

⁹⁷ "Piden promover turismo" Periódico Reforma. 26 de junio de 1996. México, D.F.

2.7. Fondo mixto para la promoción turística del Distrito Federal

El fondo mixto para la promoción turística del Distrito Federal está constituido un capital aportado por tres partes, aunque se conoce como mixto porque en este fondo existe dinero de la iniciativa privada y del gobierno. Este fondo mixto es tripartita porque está formado por capital de la iniciativa privada representada por los miembros de la Asociación de Hoteles y Moteles del Distrito Federal, el Departamento del Distrito Federal y la Secretaría de Turismo. Estas tres partes aportan cantidades iguales de dinero, es decir por cada peso que aporte la iniciativa privada, aportarán otro tanto el Departamento del Distrito Federal como la Secretaría de Turismo, este dinero se deposita en un fideicomiso de un banco⁹⁶, en el área fiduciaria y el dinero depositado en esa cuenta se utilizará para pagar los proyectos de promoción turística de la Ciudad de México a nivel nacional e internacional.

El comité del fondo mixto para la promoción turística del Distrito Federal, está formado por un representante y un suplente de cada una de las tres partes que lo integran, de entre los cuales se nombrará un presidente y un vocal. El comité es el encargado de discutir y aprobar todas las propuestas a través de las reuniones periódicas que realiza, todas las decisiones que toma el comité se encuentran consignadas en una minuta; Además, la cuenta en la que se haya depositado el dinero se va a manejar con el consenso de las tres partes integrantes del fondo, es decir, no podrá tomarse ninguna decisión, ni expedirse cheque alguno si la aprobación de las tres partes no consta en la minuta, ya que el comité determina cuánto se va a gastar, en qué se va a gastar y para qué se va a gastar.

La aportación de los miembros de la Asociación de hoteles y moteles del Distrito Federal anteriormente se fijaba dependiendo de la categoría del establecimiento y del número de cuartos. Sin embargo, desde que se comenzó a

⁹⁶ El banco donde se encuentra actualmente depositado el dinero del Fondo Mixto del Distrito Federal es Bancomer.

cobrar el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, el dinero recaudado por este impuesto ingresa íntegramente al fideicomiso del fondo mixto del Distrito Federal, tomándose como la aportación de la iniciativa privada al fondo mixto, cabe mencionar, que posiblemente el gobierno ya no logre igualar la cantidad de dinero que aportará la iniciativa privada, aunque de cualquier manera, seguirá aportando capital⁹⁹.

3. Crítica al impuesto por la prestación de servicios de hospedaje

Desde la entrada en vigor del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje los empresarios hoteleros de todo el país han interpuesto una gran cantidad de amparos en contra de la contribución. "Más de 500 amparos se han presentado en toda la República Mexicana por parte del sector hotelero en contra del impuesto sobre ocupación hotelera, que pretende instrumentar el gobierno para fomentar el turismo, 'porque es imposible trabajar con la imposición de tantos gravámenes', lo anterior fue expuesto por el presidente de la Asociación Mexicana de Hoteles y Moteles, Alfredo Tinajero Fontán"¹⁰⁰. Para el mes de mayo de 1996 el Departamento del Distrito Federal había recibido ya 200 amparos contra el cobro del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje y algunas propuestas para sustituir los ingresos que se generaran por ese concepto. Entre esas propuestas destaca la creación de una tarjeta turística que tendría un valor de cinco dólares y que debería ser adquirida únicamente por los turistas extranjeros, quienes podrían obtener descuentos de entre el 5% y 10% en arrendamiento de automóviles, restaurantes y hoteles.

⁹⁹ Información proporcionada por el Lic. Javier Casillas, Subdirector de Apoyos Integrales de la Dirección General de Promoción e Inversiones del Departamento del Distrito Federal.

¹⁰⁰ "Llueven amparos contra el nuevo impuesto hotelero". Periódico El Financiero. México, D.F., 29 de mayo de 1996. p. 10.

Los amparos interpuestos contra el Departamento del Distrito Federal argumentan, en su mayoría, que el gravamen en comento va en contra de los principios de legalidad y equidad contenidos en la Constitución Mexicana. Sin embargo, además de los puntos anteriores, el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje presenta algunos otros aspectos sobre los cuales valdría la pena hacer una crítica, tales como la violación a los principios sustentados por el economista Adam Smith, pero sobretodo, el destino del dinero recaudado. De tal manera que, en este apartado se hará un análisis sobre los aspectos arriba mencionados.

3.1. Inconstitucionalidad impuesto por la prestación de servicios de hospedaje

El impuesto por la prestación de servicios de hospedaje presenta algunos aspectos que pueden considerarse inconstitucionales:

a) Violación al principio de legalidad

Este principio, contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, consagra que para que una contribución sea constitucionalmente válida, debe contar con ciertos elementos esenciales consignados de manera expresa en la ley, tales como: sujetos, objeto, base, tasa y época de pago, así como forma, contenido y alcance del mismo, esto con el fin de que no se de margen al cobro de contribuciones imprevisibles ni a la arbitrariedad de las autoridades administrativas quienes únicamente deberán limitarse a la aplicación de la ley. En este sentido, es criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que si no hay un ordenamiento legal claro y específico, no existe la obligación de contribuir: "*nullum tributum sine*

lege". Este principio se encuentra claramente expuesto en las siguientes tesis jurisprudenciales:

IMPUESTOS.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.-

Al disponer el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por la ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos sino que también exigen que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos supuestos de la obligación tributaria; estos es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, base y la cantidad de la prestación; por lo que todos los elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede anunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derechos penal, "*nullum tributum sine lege*"¹⁰¹.

IMPUESTOS.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE.- CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.-

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte,

¹⁰¹ JURISPRUDENCIA. Pleno. Informe 1976, primera parte. Tesis no. 1. pág. 481.

examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, quienes determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y que la autoridad no puede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, debe considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificarse.¹⁰²

De esta manera, siguiendo el principio de legalidad, únicamente la ley puede regular los elementos que integran el establecimiento de un impuesto.

En el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, la forma de determinar la base gravable es sumamente ambigua, ya que al referirse a ella no se determina de manera específica, cuáles serán los gastos de toda clase que deberán ser considerados al integrarla, porque además de las contraprestaciones por concepto de los servicios de hospedaje, se incluyen depósitos, anticipos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y "cualquier otro concepto".

¹⁰² 5a. Ep. LXXXI. Amparo administrativo en revisión 5605/43 Hernández Reyes Ramón, 20 de

Por lo tanto, el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, contraviene el principio de legalidad al no establecer de manera clara y específica la forma de determinar los elementos que integran la base gravable del impuesto, dejando al arbitrio de la autoridad hacendaria local, la determinación de los gastos y demás elementos que forman la base gravable.

b) Violación al principio de equidad.

El principio de equidad de las contribuciones se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional y se refiere a que los contribuyentes de un mismo impuesto deben poseer una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y lo regula.

El artículo 186 A del Código Financiero del Distrito Federal, excluye la imposición del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje a los albergues o alojamientos prestados por hospitales, clínicas, asilo, conventos, seminarios e internados, sin emitir una justificación al respecto. Algunos especialistas son de la opinión de que los establecimientos excluidos de alguna manera prestan servicios de hospedaje, como es el caso de algunos hospitales en los que, si bien a los pacientes no se les presta el servicio de hospedaje, a los acompañantes sí y se les cobra como tal. Sin embargo, no pueden considerarse como contribuyentes, en virtud de que su actividad principal no es la prestación del servicio de hospedaje, sino que la prestan como una actividad accesoria y necesaria. No obstante, en la ley no existe ningún fundamento que sustente esta exclusión.

Por otro lado, a los prestadores de servicios de hospedaje se les dará un trato desigual frente a otras actividades consideradas también como actividades turísticas, por ejemplo, los servicios de transporte terrestre y las líneas aéreas, comprometidos también, con la tarea de promover el turismo, a la cual se destinará el dinero recaudado por el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje. Además, los hoteles pequeños y de menor categoría, pagarán la promoción turística de los hoteles de gran turismo, quienes recibirán la mayoría de los beneficios. Por ejemplo, las líneas aéreas se verán beneficiadas con el aumento del turismo del Distrito Federal, pero no contribuirán para pagar los gastos de la promoción turística.

En conclusión, se puede afirmar que los prestadores de servicio de hospedaje, es decir, los dueños de hoteles, moteles, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido, recibirán un tratamiento inequitativo, debido a que en la ley se excluyen a ciertos establecimientos que podrían llegar a considerarse como contribuyentes, tales como hospitales, conventos, clínicas o seminarios, sin expresar una justificación suficiente para sustentar dicha exclusión. Además, se encuentran en una situación de desigualdad frente a las demás empresas turísticas, quienes se beneficiarán directamente con la promoción turística, sin cubrir los gastos que se generen por este concepto.

3.2. Violación a los principios de Adam Smith

El impuesto por la prestación de servicios de hospedaje es contrario a los principios de justicia, certidumbre y economía postulados por el célebre economista Adam Smith.

a) Principio de justicia

El impuesto por la prestación de servicios de hospedaje no cumple con el principio de justicia porque la tasa que se cobrará es la misma para todos los prestadores del servicio de hospedaje, sin tomar en cuenta la categoría del establecimiento ni la zona en la que se encuentre ubicado. Es decir, que un hotel de gran turismo que localizado en Polanco pagará la misma tasa que un hotel de dos estrellas que se encuentre junto a una clínica y en donde se hospedarán los familiares de los enfermos.

En Cancún, por ejemplo, se presentó la propuesta de que la tasa del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje se determinara de acuerdo con la zona donde se encontrara ubicado el establecimiento de hospedaje, es decir, los que se encuentran en la playa, que son los más lujosos, pagarían una tasa más alta que los que estuvieran en la zona de la laguna y los que pagarían la menor tasa serían los del centro de la ciudad.

b) Principio de certidumbre

Como se ha analizado con detalle en el apartado dedicado a la violación al principio de legalidad, el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje carece de certidumbre, ya que no se señalan de manera clara los elementos que integran la base gravable del impuesto. Lo anterior, significará un problema para el contribuyente en el momento de cumplir con la obligación, además de dar oportunidad a que se presenten arbitrariedades por parte de las autoridades recaudadoras.

c) Principio de economía

Ley de Ingresos del Distrito Federal señala que para el ejercicio fiscal de 1996 el monto recaudado por concepto del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje será de 47.9 millones de pesos. De tal manera que, el sistema de recaudación podría considerarse muy costoso tanto en gasto de trámites y papelería, como en el del personal, debido a que el capital recaudado no se deposita en la Tesorería del Departamento del Distrito Federal, por lo que no forma parte del presupuesto de egresos, sino que es transferido al fideicomiso del fondo mixto para promoción turística del Distrito Federal, en todo este trámite se gasta una cantidad de dinero que resulta muy grande, sobretodo si se toma en cuenta el monto recaudado por concepto del impuesto.

Por otro lado, el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje puede producir un impacto psicológico negativo, desalentando a la gente que utiliza los servicios de hospedaje, sobretodo a los usuarios nacionales, lo que podría ocasionar una disminución en la utilización de estos servicios.

3.3. Destino del dinero recaudado por concepto del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje

De acuerdo con lo que manifestó el Jefe del Departamento del Distrito Federal, el dinero recaudado por concepto del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje se destinará íntegramente a formar parte del fondo mixto para la promoción turística del Distrito Federal, donde será utilizado para cubrir las erogaciones de la promoción turística de la Ciudad de México. En todas las definiciones de impuesto analizadas en el capítulo primero de este trabajo, se considera la esencia misma del impuesto que el dinero recaudado sea designado para cubrir los gastos públicos. Sin embargo, la promoción turística no puede

considerarse un gasto público, por lo menos no para una ciudad como el Distrito Federal en la que existen personas que ni siquiera cuentan con los servicios básicos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación define los gastos públicos en la siguiente jurisprudencia¹⁰³:

GASTOS PUBLICOS.- Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

De tal suerte que, la promoción del turismo no constituye por sí misma una función pública, ya que no está encomendada en forma exclusiva a la autoridad administrativa. Más aun, los artículos 20 y 21 de la Ley Federal de Turismo establecen que la promoción del turismo se hará con la participación de la Secretaría de Turismo, los gobiernos estatales y los prestadores de servicios turísticos nacionales y extranjeros interesados en incrementar el flujo de turistas. En todo caso, la única promoción turística que se reserva de manera exclusiva al gobierno federal es la del turismo social¹⁰⁴.

En este sentido, si el gobierno participa en la promoción del turismo es debido a la importancia que tiene como fuente generadora de divisas y de empleos, por lo que se establece una Secretaría de Estado encargada específicamente de su regulación, pero sin duda alguna, esta actividad podría desarrollarse únicamente por los particulares, siendo copartícipe de dicha promoción la autoridad, quien debe

¹⁰³ Visible en la página 319, Jurisprudencia, Tercera Parte, Segunda Sala del Poder Judicial de la Federación, Apéndice 1917-1975.

¹⁰⁴ El artículo 9 de la Ley Federal de Turismo señala: "El turismo social comprende todos aquellos instrumentos y medios, a través de los cuales se otorgan facilidades para que las personas de recursos limitados viajen con fines recreativos, en condiciones adecuadas de economía, seguridad y comodidad. La Secretaría (de Turismo), la Secretaría de Desarrollo Social, el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, la Comisión Nacional del Deporte y las demás entidades que tengan objetivos similares elaborarán y

otorgar franquicias o estímulos fiscales para fomentar la actividad turística. No obstante, cabe señalar, que la importancia del turismo para el desarrollo de la economía nacional, no significa que las erogaciones que se asignen para su promoción tengan el carácter de gasto público. Así, es evidente que no existe comparación alguna entre la promoción de una actividad empresarial privada, calificada como nacionalmente necesaria y la satisfacción de necesidades colectivas básicas, como lo puede ser el suministro de agua o la construcción de caminos.

Por otro lado, en las reuniones del comité del fondo mixto del Distrito Federal para la promoción turística y en la administración del fondo únicamente participa, por parte de la iniciativa privada, el presidente de la Asociación de Hoteles y Moteles del Distrito Federal. Por lo tanto, los miembros de dicha asociación, son junto con el Departamento del Distrito Federal y la Secretaría de Turismo serán quienes decidan de que manera se utilizará el dinero para promover el turismo en la Ciudad de México, sin embargo, el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje deben pagarlo todos los establecimientos que presten servicios de hospedaje muchos de los cuales no tendrán participación en la toma de decisiones del comité del fondo mixto del Distrito Federal ya que no son miembros de la Asociación de Hoteles y Moteles del Distrito Federal.

Es de vital importancia resaltar además, que finalmente quienes pagan la promoción turística del Distrito Federal no son los dueños de los establecimientos dedicados a la prestación del servicio de hospedaje, cuya economía se verá beneficiada con el aumento del turismo, sino los usuarios del servicio, debido a que el dueño del establecimiento traslada el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje al momento de cobrar la contraprestación por el uso del servicio. De tal manera, que la gran mayoría de los mexicanos serán, en última instancia, quienes tendrán que soportar el impacto de este nuevo gravamen.

ejecutarán programas tendientes a fomentar el turismo nacional, incentivar la inversión y facilitar la recreación de los miembros del sector social".

Para concluir, cabe señalar que esta contribución, al igual que todos los impuestos, no puede ni debe destinarse únicamente a la promoción del turismo, ni debe compartirse su administración con organismos privados, a través de un fondo mixto, debido a que el capital forma parte de los ingresos generales del Distrito Federal. Definitivamente la promoción turística debe apoyarse, pero en el contexto de la política general de gobierno, no creando un impuesto *ex profeso*.

CONCLUSIONES

- 1. Los impuestos pueden definirse como las prestaciones en dinero o en especie que el Estado determina de manera unilateral, en virtud de su poder tributario, a las personas que se encuentren en determinadas situaciones previstas por la ley, con el fin de cubrir los gastos públicos.**
- 2. El poder tributario es una de las ramas más importantes del poder político público, ya que es el instrumento que proporciona la fuente de financiación del Estado, haciendo posible así, el desarrollo de sus funciones.**
- 3. Respecto a las facultades de la Asamblea de Representantes para legislar en materia tributaria, si bien el texto constitucional no era suficientemente claro, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que la Asamblea de Representantes posee dichas facultades, por lo que aprobó el Código Financiero del Distrito Federal en uso de facultades debidamente establecidas en la Constitución. No obstante, cualquier ordenamiento jurídico al otorgar facultades debe hacerlo de manera que no admita duda alguna, para evitar que exista la posibilidad de que surjan criterios contrarios en los tribunales.**
- 4. Tanto la Constitución como la doctrina indican que los impuestos deben destinarse para sufragar los gastos públicos, sin embargo, en el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje el capital recaudado se destinará para la promoción turística del Distrito Federal y al no ser esta promoción un gasto que pueda llegar a considerarse público, se incumplen los supuestos establecidos por la Carta Magna y la teoría tributaria.**

5. El hecho generador del impuesto no consiste en la utilización de los servicios de hospedaje, sino en el pago de cualquier cantidad --incluyendo anticipos y depósitos-- que se relacione con la posible utilización de un servicio de hospedaje.
6. La base del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje es sumamente ambigua, en virtud de que no se señala de manera específica cuál será *cualquier otro concepto y los gastos de toda clase* que deberán considerarse junto con los depósitos, anticipos, reembolsos, penas convencionales e intereses normales y moratorios para integrarla. Debido a la falta de claridad en la base del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, se viola el principio de legalidad contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional.
7. En ningún momento se menciona, dentro de las obligaciones para el contribuyente, que en el recibo, factura, cuenta del cliente o cualquier documento que ampare el pago del servicio de hospedaje, se incluya el desglose de la cantidad pagada por concepto de dicho impuesto, lo que deja al usuario en un estado de inseguridad al no tener conocimiento de que está pagando dicho gravamen.
8. En el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje no existe la posibilidad --en el texto de la ley-- de que el prestador del servicio de hospedaje pueda absorberlo, es decir, la ley no autoriza expresamente al prestador del servicio para que él cubra el monto del impuesto, en el supuesto de que no quiera trasladarlo al usuario, como sería en el caso de alguna promoción.
9. El impuesto por la prestación de servicios de hospedaje puede producir un impacto psicológico negativo, desalentando a la gente que utiliza los servicios de

hospedaje, sobre todo los nacionales, lo que podría provocar una disminución en el uso de estos servicios.

10. Dentro del fondo mixto para la promoción turística del Distrito Federal, el sector de la iniciativa privada, no es representativo, dado que únicamente participan los miembros de la Asociación de Hoteles y Moteles del Distrito Federal, cuya membresía es totalmente voluntaria. Por lo tanto, no agrupa a todo el conjunto de los establecimientos que prestan servicios de hospedaje en el Distrito Federal.

11. Resulta cuestionable que una asociación de la iniciativa privada pueda participar, en la administración del capital percibido por concepto del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.

12. El usuario del servicio de hospedaje es quien paga la promoción turística del Distrito Federal, debido a que el prestador del servicio traslada el impuesto al cliente. De tal manera, que a pesar de que quienes verán en un principio beneficiada su economía con el aumento del turismo serán los dueños de los establecimientos de hospedaje y los demás prestadores de servicios turísticos, los que soportan el impacto de este nuevo gravamen son los usuarios del servicio.

ANEXO

**ACUERDO POR EL QUE SE OTORGAN SUBSIDIOS FISCALES EN FAVOR DE LOS
CONTRIBUYENTES DE ESTABLECIMIENTOS MERCANTILES QUE OBTENGAN LICENCIA, SU
REVALIDACION ANUAL, PARA LA VENTA DE BEBIDAS ALCOHOLICAS; LICENCIAS Y
PERMISOS DE ANUNCIOS PARA PUBLICIDAD, Y DEL IMPUESTO POR LA PRESTACION DE
SERVICIOS DE HOSPEDAJE.**

OSCAR ESPINOSA VILLARREAL, Jefe del Departamento del Distrito Federal, con fundamento en los artículos 122 constitucional, en relación con los artículos Quinto y Décimo Transitorios del Decreto por el que se reforman diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 25 de octubre de 1993; 67, fracción XX y 90 del Estatuto de Gobierno del Distrito Federal, 40., 10, 12, 20, fracción XXI, 26, fracciones IV y XIV y Décimo Segundo Transitorio de la Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal; 27, fracción IV del Decreto de Presupuesto de Egresos del Distrito Federal para el Ejercicio Fiscal de 1996; 186 C, 211, 212 A, 419 y 420 del Código Financiero del Distrito Federal, y lo., 20., 11, fracción IX y 54, fracción XXI del Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal, y

CONSIDERANDO

Que el Programa para el Desarrollo del Distrito Federal 1995-2000 contempla diferentes estrategias que el Gobierno de la Ciudad pretende llevar a cabo para auspiciar que con la participación de los distintos sectores productivos y la ciudadanía se potencie el proceso de desarrollo dinámico y sustentable, manteniendo el equilibrio ecológico en la Ciudad.

Que dentro de los objetivos que contempla dicho Programa se encuentra el de lograr que la Ciudad sea competitiva en sus mercados de

trabajo y capital, abasto y comercio, para lo cual se asume el compromiso de apoyar aquellas actividades que contribuyan a su logro.

Que dentro de la Alianza para la Recuperación Económica en el Distrito Federal que suscribió el Gobierno de la Ciudad con los sectores productivos se establecen medidas concretas en materia de estímulos, simplificación administrativa y la creación de condiciones más favorables para la recuperación de la inversión privada, para así contribuir al proceso de recuperación económica del país.

Que en el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Financiero del Distrito Federal publicado el 28 de diciembre de 1995 en la Gaceta Oficial del Distrito Federal, se estableció el pago de derechos por la expedición, revalidación de licencia de funcionamiento de giros y establecimientos mercantiles con venta de bebidas alcohólicas, en envase cerrado, ahieto o al copeo y una aportación previa a los contribuyentes que ohtengan dichas licencias; asimismo derechos por la expedición de licencias y permisos de anuncios para publicidad.

Que el mencionado Decreto estableció el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje a las personas físicas y morales que presten esos servicios en el Distrito Federal.

Que se considera necesario para no desincentivar el empleo, dentro del marco

del Programa y Alianza mencionados, otorgar estímulos fiscales a los contribuyentes de los establecimientos mercantiles, servicios de hospedaje y anuncios para publicidad a que se hace referencia en los considerandos anteriores.

Por lo expuesto, he tenido a bien emitir el siguiente:

ACUERDO

PRIMERO.- Se otorga un subsidio equivalente al 100% de los derechos establecidos en las fracciones I y II del artículo 211 del Código Financiero del Distrito Federal, durante el periodo de enero a julio de 1996, a los propietarios de los giros y establecimientos mercantiles que tramiten licencia de funcionamiento, su revalidación anual, para la venta de bebidas alcohólicas en envase cerrado, abierto o al copeo.

SEGUNDO.- Los contribuyentes a quienes se les autorice licencia de funcionamiento de giros y establecimientos mercantiles, con venta de bebidas alcohólicas en envase cerrado, abierto y al copeo gozarán de un subsidio equivalente al 100% durante el periodo de enero a julio de 1996, del monto que deban aportar, previo a la expedición de su licencia, en los términos del penúltimo párrafo del artículo 211 del Código Financiero mencionado.

TERCERO.- Los contribuyentes a quienes se les autorice licencias o permisos de anuncios de publicidad, gozarán de un subsidio equivalente al 100% de los derechos a que se refiere el artículo 212 A del Código Financiero referido, durante el periodo de enero a julio de 1996.

CUARTO.- Se otorga un subsidio equivalente al 100% de la contribución prevista en el artículo 186 C durante el periodo de abril a julio de 1996, a las personas físicas y morales que presten servicios de hospedaje en el Distrito Federal.

QUINTO.- Los contribuyentes para obtener los beneficios fiscales que se establecen en los puntos primero, segundo y tercero de este Acuerdo deberán:

a) Realizar ante la Delegación que les corresponda, los trámites necesarios para la obtención de la licencia, su revalidación o permiso según el caso.

b) Una vez que cumplan con los requisitos aplicables, ejercerán el subsidio en las cajas de la Tesorería del Distrito Federal.

c) Contra la comprobación del pago de los derechos y en su caso de la aportación señalada en el penúltimo párrafo del artículo 211 y del 212 A' del Código Financiero del Distrito Federal, la Delegación otorgará la licencia, su revalidación o permiso correspondiente.

SEXTO.- Los contribuyentes para obtener el beneficio fiscal a que se refiere el punto cuarto de este Acuerdo, deberán solicitarlo mensualmente a la Secretaría de Finanzas. Obtenido el reconocimiento ejercerán el subsidio en las cajas de la Tesorería del Distrito Federal.

TRANSITORIOS

PRIMERO.- El presente Acuerdo surtirá sus efectos a partir del 1° de enero de 1996 y hasta el 31 de julio del mismo año, excepto en el caso del punto cuarto que estará vigente del 1° de abril de 1996 al 31 de julio del mismo año.

SEGUNDO.- Publíquese en la Gaceta Oficial del Distrito Federal y para su mayor difusión en el Diario Oficial de la Federación.

Ciudad de México, a quince de enero de mil novecientos noventa y seis. El Jefe del Departamento del Distrito Federal, Oscar Espinosa Villarreal. Rúbrica.- El Secretario de Gobierno, Jesús Salazar Toledano.- Rúbrica.- El Secretario de Desarrollo Urbano y Vivienda, Juan Gil Elizondo.- Rúbrica.- El Secretario de Finanzas, Javier Beristain Iturbide. Rúbrica.

DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FINANZAS

ACUERDO POR EL QUE SE OTORGA SUBSIDIO EN FAVOR DE LOS CONTRIBUYENTES DEI, IMPUESTO POR LA PRESTACION DE SERVICIOS DE HOSPEDAJE.

OSCAR ESPINOSA VILLARREAL, Jefe del Departamento del Distrito Federal, con fundamento en los artículos 122 constitucional, en relación con los artículos Quinto y Décimo Transitorios del Decreto por el que se reforman diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el día 25 de octubre de 1993; 67, fracción XX y 90, del Estatuto de Gobierno del Distrito Federal; 40., 10, 12, 20, fracción XXV, 26, fracciones IV y XIV, y Décimo Segundo Transitorio, de la Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal; 27, fracción IV, del Decreto de Presupuesto de Egresos del Distrito Federal para el ejercicio fiscal de 1996; 23, 5-186 C, 419 y 420, del Código Financiero del Distrito Federal, y 10., 20. y 54, fracción XXI, del Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal. y

CONSIDERANDO

Que el Gobierno de la Ciudad de México dentro del marco del Programa para el Desarrollo del Distrito Federal 1995-2000 y de la Alianza para la Recuperación Económica de esta Entidad, a fin de incentivar el empleo, otorgó un subsidio equivalente al 100% del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, en favor de los contribuyentes de este impuesto, mediante el "Acuerdo por el que se otorgan subsidios fiscales en favor de los contribuyentes de establecimientos mercantiles que obtengan licencia, su revalidación anual, para la venta de bebidas alcohólicas; licencias y permisos de anuncios para publicidad, y del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje", publicado en la *Gaceta Oficial del Distrito Federal* el 19 de enero de 1996 y en el *Diario Oficial de la Federación* el 22 del mismo mes y año;

Que el otorgamiento del referido beneficio fiscal durante el periodo del abril a junio de 1996, propició condiciones más, favorables para la recuperación de la inversión privada y del empleo en los

establecimientos que prestan servicios de hospedaje, y

Que conforme a las bases de la Alianza para la Recuperación Económica, con vigencia hasta el 31 de diciembre del presente año, resulta equitativo seguir apoyando a esta actividad, por lo que se estima procedente subsidiar parcialmente la tasa del 3% en un 1%, afin de que los contribuyentes sólo paguen un 2%, por lo que se expide el siguiente:

ACUERDO

PRIMERO.- De la tasa prevista en el artículo 186 C del Código Financiero del Distrito Federal, se subsidia un punto porcentual (1%), durante el periodo de agosto a diciembre de 1996, a las personas físicas y morales que presten servicios de hospedaje en el Distrito Federal conforme a lo establecido en el artículo 186 A del citado Código.

SEGUNDO.- Los contribuyentes que deseen acogerse al beneficio fiscal a que se refiere el punto primero de este Acuerdo, deberán solicitar la aplicación del subsidio mensualmente, a más tardar el día 15 del mes siguiente a aquél en que se perciban las contraprestaciones gravadas por el impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje, ante la Secretaría de Finanzas por conducto de la Tesorería del Distrito Federal, a través de las Administraciones Tributarias, presentando debidamente requisitado el formato que se anexa a este Acuerdo.

TRANSITORIOS

PRIMERO.- El presente Acuerdo estar vigente a partir del día 10 de agosto de 1996 y hasta el día 31 de diciembre del mismo año.

SEGUNDO.- Publíquese en la *Gaceta Oficial del Distrito Federal*, para su mayor difusión, en el *Diario Oficial de la Federación*.

Dado en la Ciudad de México, Distrito Federal a lo. de agosto de 1996, El C. Jefe del Departamento del Distrito Federal, **Oscar Espinosa Villarreal**.- Rúbrica.- El Secretario de Gobierno, **Jesús Salazar Toledano**.- Rúbrica.- El Secretario de Finanzas, **Javier Bcristain Iturbide**.- Rúbrica

BIBLIOGRAFIA

- **BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario Vol. 1.** Trad. Vicente-Arche Domingo. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, España. 1964. 547 pp.
- **Black's Law Dictionary.** West Publishing Co. Sixth Edition. Minnesota, E.U. 1990. p. 1457.
- **BUCHANAN, James. Introducción a la Ciencia de la Hacienda Pública.** Editoriales de Derecho Reunidas. Editorial de Derecho Financiero. Traducción Jesús Ruza Tardío. Madrid, España. 1980. 652 pp.
- **CARDENAS GRACIA, Jaime. Comentario al artículo 115 Constitucional en Los Derechos del Pueblo Mexicano.** Tomo XI. Cámara de Diputados Congreso de la Unión. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. Ed. Miguel Angel Porrúa, México D.F. 1994. 682 pp.
- **CARPISO, Jorge. Comentario al artículo 124 en Los Derechos del Pueblo Mexicano.** Tomo XII. Cámara de Diputados Congreso de la Unión. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. Ed. Miguel Angel Porrúa, México D.F. 1994. 1368 pp.
- **CARZOLA PRIETO, Luis María. El Poder Tributario en el Estado Contemporáneo: un estudio.** Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, España. 1981.
- **D'AMATI, Nicola. Derecho Tributario, Teoría y Crítica.** Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid, España. 1985. 409 pp.
- **DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano.** Ed. Porrúa. México, D.F. 1988. 1024 pp.
- **Diccionario Jurídico Mexicano.** Editorial Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas -UNAM. México D.F. 1991. 1638 pp.
- **DUVERGER, Maurice. Eléments de Droit Public.** Presses Universitaires de France. Paris, Francia. 1977. 434 pp.

- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas**. Ed. Porrúa. México, D.F., 1981. 427 pp.
- GIANNINI, A.D.. **Instituciones de Derecho Tributario**. Vol. 1. Trad. Fernando Sáinz de Bujanda. Madrid, España. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, España. 1957. 604 pp.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho Financiero**. Vol I. Ediciones De Palma. Buenos Aires, Argentina. 1993. 605 pp.
- HERNANDEZ MARTINEZ, Ma. del Pilar. **Comentario al artículo 74 en los Derechos del Pueblo Mexicano**. Tomo VIII. Cámara de Diputados Congreso de la Unión. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. Ed. Miguel Angel Porrúa, México D.F. 1994. 997 pp.
- JARACH, Dino,. **El hecho Imponible**. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina. 1971. 238 pp.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**. Editorial Universitaria Potosina. San Luis Potosí, México. 1985. 365 pp.
- NEUMARK, Fritz. **Principios de la Imposición**. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, España. 1974. 476 pp.
- PESCHARD, Jacqueline. **La reforma política del Distrito Federal en Elecciones y Partidos Políticos en México**, 1993. Valdés, Leonardo (Coord.) UAM Iztapalapa, Centro de estadística y documentación electoral. México. 1995.
- PONT MESTRES, Magin. **Estudios sobre temas tributarios actuales**. Graficas. Compás. Barcelona. 1985. 511 pp.
- PUGLIESE, Mario. **Instituciones de Derecho Financiero**. Ed. Porrúa. México, D.F. 1976. 378 pp.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho Fiscal**. Ed. Harla. México D.F. 1983. 257 pp.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Lecciones de Derecho Financiero**. Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid. Madrid, España. 1991. 557. pp.
- SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo. **Derecho Tributario**. Cárdenas Editor. México, D.F. 1988. 892 pp.

- SMITH, Adam. **La Riqueza de las Naciones**. Vol. II. Publicaciones Cruz O. México, D.F. 1978. 372 pp.
- TENA RAMIREZ, Felipe, **Derecho Constitucional Mexicano** Ed. Porrúa. México, D.F. 1981. 663 pp.
- TESAURO, Francesco. **Istituzioni di Diritto Tributario**. Vol. 1. Unione Tipografico-Editrice Torinese. Turín, Italia. 1989. 323 pp.
- TROTABAS, Louis e Isoart, Paul. **Manuel de Droit Public et Administratif**. Librairie Général de Droit et Jurisprudence. Paris, Francia. 1978. 407 pp.
- WHITEHOUSE, Chris. **Revenue Law principles and practice**. Butterworthe, London. 1993.

HEMEROGRAFIA

REVISTAS

- GONZALEZ GARCIA, Eusebio. "La clasificación de los tributos: Impuestos y tasas". *Ars Iuris. Revista de la Escuela de Derecho de la Universidad Panamericana*. No. 5. México, D.F. 1991.
- GONZALEZ GARCIA, Eusebio. "Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad". *Ars Iuris, Revista de la Escuela de Derecho de la Universidad Panamericana*. No. 3. México, D.F. 1990.
- MIJANGOS BORJA, María de la Luz. "Federalismo Fiscal en México". *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. Nueva serie Año XXVIII. No. 84. Sep-Dic. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. 1995.
- OSORNIO CORTÉS, Francisco Javier. "Aspectos jurídicos del D.F. Mexicano". *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. Nueva serie Año XXI, No. 62. Mayo-Agosto 1988. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. México, D.F.
- SAINZ DE BUJANDA. "Análisis Jurídico del Hecho Imponible". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Vol. XV. Num. 60. Madrid, España, Diciembre de 1965.

PERIÓDICOS

- Reforma
- El Financiero

LEGISLACION CONSULTADA

- **Código Fiscal de la Federación.**
- **Código Financiero del Distrito Federal**
- **Constitución Política del Estado libre y soberano de Chihuahua**
- **Constitución Política del Estado libre y soberano de Puebla**
- **Constitución Política del Estado libre y soberano de Veracruz.**
- **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**
- **Reformas al artículo 122 constitucional, publicadas el 22 de agosto de 1996 en Diario Oficial de La Federación.**