

10 879309



UNIVERSIDAD LASALLISTA  
BENAVENTE



FACULTAD DE DERECHO

Con Estudios Incorporados a la Universidad Nacional Autónoma de México

CLAVE 0000

LA INCORPORACIONALIDAD DE  
LA BASE GRAVABLE DEL  
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

TESIS

Que para obtener el título de:

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

Miriam del Carmen Cervantes Bárcenas

Asesor: LIC. ENRIQUE SALAS MARTINEZ

Celaya, Gto. Febrero 2001

105451



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**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.

*DEDICATORIAS*

---

***A DIOS:***

***Le doy gracias por darme la vida y la oportunidad de realizar mis sueños y llegar a mis metas; darme su amor y la fuerza para luchar, me llenó de dicha y felicidad, porque lo tengo todo, ya que lo tengo a él.***

***A mis padres:***

***Porque se han esforzado para darme lo mejor, amor y educación.***

***A mi esposo:***

***Por ser mi compañero, mi amigo y mi apoyo, por llenarme de amor y ayudarme incondicionalmente.***

***A mis hijos, Karen y Miguel Angel:***

***Porque son los dos grandes motores de mi vida, porque me esfuerzo por ellos, para darles siempre más.***

***A mis maestros:***

***Cada uno de ellos contribuyó con su ejemplo y su esfuerzo para mi formación Universitaria.***

*INDICE*

# INDICE

## INTRODUCCIÓN

### CAPITULO PRIMERO

1.- ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	1
1.1.- FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	4
1.2.- FISCO	10
1.3.- DERECHO FISCAL	11
1.3.1.- DERECHO FINANCIERO	11
1.3.2.- DERECHO IMPOSITIVO	12
1.3.3.- DERECHO TRIBUTARIO	12
1.3.4.- DERECHO FISCAL	13
1.4.- LOS INGRESOS DEL ESTADO	13
1.4.1.-LOS INGRESOS TRIBUTARIOS, TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES	16
1.4.2.- POTESTAD TRIBUTARIA	33
1.4.3.- LOS INGRESOS FINANCIEROS	34

### CAPITULO SEGUNDO

2.1.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS	49
2.1.1.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD	51
2.1.2.- PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PUBLICO	55
2.1.3.- PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD	57
2.1.3.1.-PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	59
2.1.3.2.-PRINCIPIO DE EQUIDAD	61

### CAPITULO TERCERO

3.1.-EL IMPUESTO	64
3.1.1.- INGRESOS DEL ESTADO	64
3.1.2.- DEFINICION DE IMPUESTO	65
3.2.- PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS	73
3.2.1.- PRINCIPIO DE JUSTICIA	73
3.2.2.- PRINCIPIO DE GENERALIDAD	74
3.2.3.- PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD	74
3.2.4.- PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE	74
3.2.5.- PRINCIPIO DE COMODIDAD	74
3.2.6.- PRINCIPIO DE ECONOMIA	75
3.2.7.- PRINCIPIO DE POLITICA FINANCIERA	75
3.2.8.- PRINCIPIO DE ECONOMIA PUBLICA	76
3.2.9.- PRINCIPIO DE EQUIDAD	76
3.2.10.- PRINCIPIO DE ADMINISTRACION FISCAL	76

### CAPITULO CUARTO

4.1.- LOS ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS	77
4.1.1.- OBJETO (HECHO GENERADOR)	78

4.1.2.- SUJETO ACTIVO	78
4.1.3.- SUJETO PASIVO	82
4.1.4.- BASE (BASE GRAVABLE BASE IMPONIBLE)	92
4.1.5.- CUOTA, TASA O TARIFA	93
4.1.6.- FORMA Y EPOCA DE PAGO	94

## **CAPITULO QUINTO**

5.1.- EFECTOS DE LOS IMPUESTOS	96
5.1.2.- EFECTOS NEGATIVOS DE LOS IMPUESTOS	97
5.1.2.1.- FRAUDE	98
5.1.2.2.- EVASION	99
5.1.2.3.- ELUSION O REMOSION	100
5.1.3.- EFECTOS POSITIVOS	101
5.1.3.1.-TRASLACION O REPERCUSION	102
5.1.3.2.-PERCUSION	102
5.1.3.3.- PROTRASLACION	104
5.1.3.4.- RETROTRASLACION	105
5.1.3.5.- INCIDENCIA	106

## **CAPITULO SEXTO**

6.- CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS	107
6.1.- CLASIFICACION TRADICIONAL	107
6.1.2.- DIRECTOS E INDIRECTOS	107
6.1.3.- REALES Y PERSONALES	109
6.1.4.-GENERALES Y ESPECIALES	110
6.1.5.- ESPECIFICOS Y AD-VALOREM	111
6.1.6.- CON FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES	112
6.1.7.- ALCABALATORIOS	112
6.2.- CLASIFICACION MODERNA	113
6.2.1.- IMPUESTOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS	113
6.2.2.- IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS Y LA RIQUEZA	115

## **CAPITULO SÉPTIMO**

7.-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	117
7.1.- ANTECEDENTES HISTORICOS	117
7.2.- VENTAJAS DEL IMPUESTO AL CONSUMO	118
7.3.- OBJETO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	119
7.4.- EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO INCIDE EN TODAS LAS ACTIVIDADES ECONOMICAS	119
7.5.- TASA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	121
7.6.- REGIMEN DE EXENCIONES	121
7.7.- REGIMEN DE TASA DEL 0%	122
7.8.- MECANISMO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	123
7.9.- BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	124
7.9.1.- BASE EN ENAJENACIONES	124
7.9.2.- BASE EN PRESTACION DE SERVICIOS	124
7.9.3.- BASE EN USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES	125
7.9.4.- BASE TRATANDOSE DE IMPORTACIONES	125

CONCLUSIONES	134
--------------	-----

## *INTRODUCCION*

## INTRODUCCIÓN

El Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana, establece como obligación de los mexicanos el contribuir con el gasto público de la manera proporcional y equitativa que marquen las leyes, de aquí se derivan los principios constitucionales de las contribuciones, los cuales son:

- 1.- El destino al gasto público,
- 2.- legalidad,
- 3.- equidad,
- 4.- proporcionalidad.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en sus artículos 12,18,23 y 27 establece que la base gravable de este impuesto esta constituida por el valor del precio del producto o servicio, así como las demás cantidades que se carguen o se cobren por concepto de otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto; así pues, el consumidor de un bien o quien reciba un servicio, quien use o goce temporalmente un bien, y quien importe un bien gravado con este impuesto, y no tenga la posibilidad legal para acreditar este impuesto ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y por lo tanto no obtenga la devolución del mismo, esta pagando el impuesto al valor agregado sobre otros impuestos, o sea, se trata de una sobre imposición de tributos, lo cual quiere decir que por tributar deben pagar otro impuesto: "el Impuesto al Valor Agregado". Por lo anterior, ¿es proporcional y equitativo el pagar un impuesto sobre otro impuesto?, ¿la base gravable del impuesto al valor agregado cumple con los principios de proporcionalidad y equidad?, ¿es inconstitucional la base gravable del impuesto al valor agregado?.

Las interrogantes anteriores son las que se pretenden contestar con el presente trabajo para lo cual se desarrollan los temas que sustentan lógica y jurídicamente las respuestas encontradas.

Con esta tesis no se pretende hacer que los Contribuyentes no tributen, o decirles que es malo tributar, al contrario, se deja perfectamente establecido en el primer capítulo de este trabajo la innegable y gran necesidad que tiene el Estado de recaudar para poder cumplir con sus fines, como lo son: la solidaridad nacional, elevar el nivel de vida económico, social y cultural de su población, la seguridad nacional, la seguridad pública, la satisfacción de las necesidades públicas y un gran número más que no alcanzaría a enumerar pero que se reducen a una sola "El bienestar de la nación, el bien general".

Por lo tanto es de suma importancia que el Estado obtenga recursos, y es muy justo, que si los beneficiados con la tarea del Estado son los particulares, sean éstos quienes contribuyan para sufragar el Gasto Público, pero se debe recordar que no solo los tributos mantienen el gasto que realiza el Estado, éste último, realiza diversas actividades para cumplir con sus funciones y allegarse recursos, que son:

La obtención de recursos, los cuales pueden provenir de institutos de derecho privado, como son la explotación de su propio patrimonio; por institutos de derecho público, un ejemplo es la obtención de tributos , o bien, por institutos mixtos, como lo son la emisión de bonos de deuda pública y los empréstitos, también debe administrar de la mejor manera posible éstos recursos obtenidos.

Entonces el Estado debe procurar tener una buena planeación tributaria, buscar allegarse de otros recursos y tener una buena administración de los mismos; si el Estado realizara lo anterior de manera ideal, no sería necesario que recurriera a medidas de emergencia para allegarse recursos de manera fácil, como lo son los impuestos al consumo, y en este caso el impuesto al valor agregado, los cuales no solo causan graves trastornos económicos a largo plazo como se verá a lo largo de este trabajo, sino que además también contravienen lo establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es de suma importancia el tributar, ya que es innegable la gran necesidad de recursos que tiene el Estado, pero los impuestos deben encontrarse dentro de un marco de legalidad, que fluya en el sistema jurídico mexicano impregnándolo todo de seguridad jurídica, tal y como corresponde a un Estado de Derecho.

***CAPITULO PRIMERO***

***ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO***

## CAPITULO PRIMERO

### ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

- 1.1.- Fundamentos constitucionales de la actividad financiera del Estado.
- 1.2.- El Fisco.
- 1.3.- Derecho Fiscal. 1.3.1.- Derecho Financiero.
- 1.3.2.- Derecho Impositivo.
- 1.3.3.- Derecho Tributario.
- 1.3.4.- Derecho Fiscal.
- 1.4.- Los ingresos del Estado.
- 1.4.1.- Los ingresos tributarios, tributos o contribuciones.
- 1.4.2.- Potestad tributaria.
- 1.4.3.- Los ingresos financieros.

El Estado, como toda empresa, realiza diversas actividades para cumplir con su finalidad, la cual consiste en múltiples y variados fines específicos los cuales son: la solidaridad nacional, la seguridad pública, la protección de los intereses individuales y colectivos, la elevación económica, cultural y social de la población y de sus grandes grupos mayoritarios, las soluciones de los problemas nacionales, la satisfacción de las necesidades públicas y otras que no se alcanzarían a enumerar aquí pero que redundan en una sola " que es el bienestar de la Nación, el bien general". <sup>(1)</sup>

Por lo anterior, el Estado requiere prestar una serie de servicios públicos y de actividades de interés general tendientes a beneficiar a la población, a estas actividades que realiza el Estado podemos llamarles actividades públicas o funciones públicas y sin estas una sociedad no podría existir, como lo son la seguridad pública, la educación pública, la impartición de justicia, la salud pública,

---

(1) Burgoa Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Undécima ed. Ed. Porrúa. México 1997. p. 287.

el transporte público entre otras, por lo cual el Estado para poder cumplir estas funciones realiza diversas actividades que a saber son:

1.- La obtención de recursos, los cuales pueden provenir de institutos de derecho privado como lo son la explotación de su propio patrimonio; por institutos de derecho público, un ejemplo es la obtención de tributos, o bien, por institutos mixtos como los empréstitos y la emisión de bonos;

2.- La gestión y administración de estos recursos obtenidos y

3.- Las erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de servicios públicos y la realización de muchas otras actividades que el Estado moderno se ha echado a costas.<sup>(2)</sup>

En el transcurso del tiempo el Estado ha aumentado sus erogaciones considerablemente, las actividades a las que estaba obligado el Estado en tiempos pasados, como el salvaguardar a sus súbditos por medio de la defensa externa (ejército) y el orden interno (policía) y el prestar un mínimo de servicios públicos, han dejado lugar a un concepto mucho más amplio de las funciones del Estado.<sup>(3)</sup>

Por lo tanto, es lógico pensar que si la población es la principal beneficiada con las funciones públicas, entonces es la principal obligada a contribuir al gasto público, de aquí deriva una relación entre gobernado y gobernante eminentemente económica ya que "gracias a las actividades públicas la población puede dedicarse tranquilamente a lo que llamamos las actividades productivas"<sup>(4)</sup>, por lo cual, es justo que de ese lucro que obtiene la población por dedicarse a las actividades productivas, destine una parte al gasto público. Esta relación de Estado-gobernados reviste en un principio un carácter unilateral, donde los gobernados están obligados a desprenderse de una parte de sus ingresos, pero

---

<sup>(2)</sup> Sánchez Pina José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 5ta. ed. Ed. Pac. México 1997. p. 11.

<sup>(3)</sup> Sánchez Pina José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 5ta. ed. Ed. Pac. México 1997. p. 11.

<sup>(4)</sup> IDEM.

en el fondo reviste un carácter bilateral, ya que esa parte de sus ingresos que aportan al gasto público se traducen en la obligación del Estado de realizar obras públicas y prestar servicios, así como una serie de actividades de interés general.

El contenido de esta relación debe ser de carácter eminentemente jurídico, ya que solo con la aplicación de normas que regulen esta actividad donde el Estado recauda de sus gobernados recursos económicos y para ello establece impuestos, se garantiza una vinculación estable, equitativa y armónica entre el Estado y los particulares.

No olvidemos que la potestad que tiene el Estado para imponer contribuciones a sus gobernados debe de estar limitada y regulada por un poder superior como lo es la Ley, de otra manera daría paso a toda clase de abusos, arbitrariedades y privilegios que serían injustos.<sup>(5)</sup>

Sobre el particular, el tratadista Adolfo Carreto Pérez afirma que “El origen de la exigencia de la legalidad financiera se encuentra en que la soberanía fiscal puede afectar a los derechos fundamentales de los individuos, libertad y propiedad, que solo pueden ser intervenidos por la Administración Financiera si existe una autorización legislativa habilitante”.<sup>(6)</sup>

De manera que la norma jurídica debe de actuar de modo indicativo y como freno, es decir, por un lado debe indicar cuáles son las obligaciones y derechos del Estado, al igual que cuáles son los deberes y derechos de los particulares y por otra parte, hasta donde llega la facultad potestativa del Estado y cuáles son como contrapartida, los derechos de los particulares oponibles a la misma autoridad gubernamental y los medios y procedimientos para ejercitarlos.

La actividad financiera, es una rama de la actividad administrativa que esta regulada por el Derecho, ya que esto constituye una exigencia propia de un

---

<sup>(5)</sup> op. cit. p. 7.

<sup>(6)</sup> op. cit. p. 5.

Estado de Derecho, donde todas las manifestaciones de voluntad de su actividad Administrativa y su relación con los particulares debe de encontrarse supeditada a la Ley como su fundamental disciplina, con mayor razón la actividad financiera debe observar esta disciplina esencial, ya que ella implica la administración del dinero público, dinero que es sustraído de la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas y todo esto da origen a un complejo de relaciones que deben estar supeditadas a un sistema de normas jurídicas.

De aquí la necesidad de analizar las bases y fundamentos legales y Constitucionales de la actividad financiera del Estado, mismos que se precisan a continuación:

## FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

Para entrar al estudio de este tema se analizara en primer termino el concepto de soberanía que etimológicamente significa lo que esta por encima de todo (de "super", sobre, se formo "superanía", soberanía, palabra que según otros deriva de "super omnia", sobre todas las cosas).

Pero se debe de entender a la Soberanía en su acepción jurídica aparte del poder sobre todas las cosas, como:

- ☛ El poder para autogobernarse.-
- ☛ Elegir a sus gobernantes.
- ☛ El poder para autolimitarse.-
- ☛ Dictar sus propias leyes.
- ☛ El poder para autodeterminarse.-
- ☛ Elegir su forma de gobierno.

El concepto de la Soberanía entraña 2 problemas: el relativo al titular de la soberanía y el del ejercicio jurídico del poder soberano, ambos están íntimamente ligados entre sí.

Toda doctrina moderna europea insiste en que el titular de la Soberanía es el Estado; el Estado, como personificación jurídica de la Nación, es susceptible de organizarse jurídicamente, más como el Estado es una ficción, cabe preguntarse de hecho quien ejerce la Soberanía, estas doctrinas europeas llegan a la conclusión de que tal poder tiene que ser ejercido por los órganos del Estado, a sea por los gobernantes de éste, por las personas físicas que en ese momento se encuentren en el poder público, pero esto es una fatal consecuencia, ya que el poder que entraña la soberanía, este poder sobre el cual no existe ningún otro, se encuentra en manos de unas cuantas personas físicas<sup>(7)</sup>

En contrapartida se analizará a continuación a la doctrina americana, conforme la cual se destituye de la Soberanía a los gobernantes y se reconoce originariamente en la voluntad del pueblo, externada por escrito en el documento llamado Constitución.

Dentro del sistema americano, el único titular de la Soberanía es el pueblo, este titular originario de la Soberanía hizo uso de tal poder cuando se constituyó como Estado jurídicamente organizado, para ese fin el pueblo soberano expidió su ley fundamental llamada Constitución en la que, como materia estrictamente constitucional, consignó la forma de gobierno, creó los poderes públicos con sus respectivas facultades y reservó para el individuo cierta zona inmune a la invasión de las autoridades (los derechos públicos de las personas, que nuestra Constitución llama "Garantías individuales")<sup>(8)</sup>

Como se puede observar, en las doctrinas europeas la Soberanía se encuentra depositada en los gobernantes, quienes tienen este poder ilimitado;

---

<sup>(7)</sup>Tena Ramírez Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. Trigésima Primera ed. Ed. Porrúa. México 1997.p.7.

<sup>(8)</sup> IBIDEM. P. 10.

pero en cambio, en la doctrina americana la Soberanía reside esencialmente en el pueblo, y los gobernantes obran en ejercicio de las facultades expresas que ha recibido, y por ello limitadas.

En el sistema americano, el cual es acogido también por nuestro país, el pueblo, titular originario de la Soberanía, subsumió en la Constitución su propio poder soberano, mientras la Constitución exista ella vincula jurídicamente no sólo a los órganos, sino también al poder que los creó, la facultad de alterar la Constitución, la cual es facultad latente de la Soberanía, sólo cabe ejercerla por causas jurídicas, sobre este particular afirma Kelsen "sólo un orden normativo puede ser soberano, es decir, autoridad suprema ..., el poder físico es un fenómeno natural, por lo cual nunca puede ser soberano".<sup>(9)</sup>

Así es como la supremacía de la Constitución responde, no sólo a que esta es la expresión de la Soberanía, sino que también por serlo esta encima de todas las leyes y de todas las autoridades: es la Ley que rige las leyes y que autoriza a las autoridades. Para ser precisos en el empleo de las palabras se dice que la supremacía se refiere a la calidad de suprema, que por ser la emanación de la más alta fuente de autoridad corresponde a la Constitución, mientras que primacía hace referencia al primer lugar que ocupa entre todas las leyes la Constitución.

De esta manera se muestra que existe una pirámide jurídica y que en la cúspide se encuentra la Constitución, así es como el principio de legalidad fluye en nuestro sistema jurídico a los poderes públicos y se transmite a los agentes de autoridad, impregnándolo todo de seguridad jurídica, que no es otra cosa sino Constitucionalidad que se traduce en el principio de legalidad conforme al cual "un particular que no funciona como órgano del Estado puede hacer todo aquello que el orden jurídico no le prohíbe, en tanto que el Estado, esto es el individuo que obra como órgano estatal (autoridad) solo puede hacer lo que el orden jurídico le autoriza a realizar; con lo anterior es como se puede afirmar que entre nosotros

---

<sup>(9)</sup> Kelsen citado por Tena Ramírez Felipe. op. cit. supra (7). p. 11.

ningún poder o gobernante es absoluto y soberano, ya que todos encuentran sus fronteras en la Constitución.

Así en base a lo anterior, resulta necesario invocar el Art. 39 Constitucional por ahí encontrarse fundamentado el concepto de soberanía en los términos siguientes:

“La Soberanía Nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo, el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su Gobierno”.

Conforme al citado precepto Constitucional, se puede afirmar que es en el pueblo de México donde se deposita la Soberanía, por lo que una vez precisada esta situación se continúa con el análisis de los siguientes fundamentos Constitucionales de la actividad financiera del Estado:

Artículo. 40.- “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta Ley Fundamental.”

Artículo. 41.- “El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión en los casos de la competencia de éstos, y por medio de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal...”

Artículo. 49.- “El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial...”

Artículo. 50.- “El Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso General, que se dividirá en dos Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores.”

Artículo. 73.-“ El Congreso tiene facultad:

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

XXIX-- Para establecer contribuciones:

1º. Sobre el Comercio Exterior;

2º. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del Art. 27;

3º. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4º. Sobre servicios públicos concesionados y explotados directamente por la Federación; y

5º. 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

g) Producción y consumo de cerveza. ...”

Artículo. 74.- “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.”

Una vez citados los fundamentos Constitucionales de la actividad financiera del Estado, resulta conveniente hacer las siguientes puntualizaciones:

No se debe confundir la actividad financiera del Estado con la actividad financiera particular, ya que la actividad del Estado esta dotada de coercibilidad, o sea que si el gobernado, sometido a su soberanía, no quiere cumplir, el Estado puede utilizar medios apremiantes para obligarlo, en cambio la actividad privada no esta dotada de esta fuerza, otra diferencia es que la actividad pública desempeñada por el Estado no es lucrativa, en cambio la actividad privada no tendría razón de ser sin la obtención de lucro; otra característica que diferencia la actividad del Estado de la actividad privada es que es Estado se hace cargo de la prestación de servicios públicos que no son redituables y por lo tanto, la actividad privada no tendría interés de prestarlos.

así se puede concluir, que:

1.- Para que el Estado realice su finalidad que es el obtener el bien general, debe de realizar una serie de funciones públicas que consisten en la realización de obras públicas, prestación de servicios públicos y otras actividades de interés general que el Estado moderno se ha echado auestas, y para esto requiere obtener recursos, los cuales provienen de instituciones de Derecho Privado como lo es la administración de su propio patrimonio, por instituciones de Derecho público como es la imposición de contribuciones a los particulares y por instituciones mixtas, como lo son los empréstitos y la emisión de bonos, al mismo tiempo que debe de administrar estos recursos y de procurar que las erogaciones de los mismos cubran las necesidades de interés general.

2.- Se crea una relación Estado-gobernados eminentemente económica, ya que es justo pensar que si los beneficiados con la actividad pública son los particulares, son estos los principales obligados a contribuir con el gasto público; ya que gracias a estas funciones públicas, los particulares pueden dedicarse tranquilamente a realizar funciones productivas.

3.- La facultad potestativa que tiene el Estado para obtener contribuciones de los particulares, debe estar regulada por la Ley ( en este se basan los fundamentos constitucionales de la actividad financiera del Estado vistos anteriormente) sino, se

caería en toda clase de abusos y privilegios que serían injustos y esto sería inadmisibles en un Estado de Derecho.

## EL FISCO

Para entender este término es necesario remontarse a sus antecedentes históricos, su origen se encuentra en la palabra "fiscum", que en latín significaba bolsa o cesto, y su relación con la disciplina fiscal deriva de la forma de recaudación de la antigua Roma. Como es sabido, la organización familiar y social de esta civilización estaba basada de manera patriarcal, entendiéndose por esto esposa, hijos, nueras nietos y esclavos y el llamado "pater familias" (jefe o padre de familia) el que entre sus muchas obligaciones tenía la de llevar un libro diario de ingresos y egresos de toda la familia, este libro también servía de base para calcular los impuestos, los cuales debía contribuir de manera anual para el sostenimiento del gobierno.

De esta manera, se presentaban los recaudadores en el domicilio de los pater familias una vez al año, y revisaban el libro diario, determinaban la cantidad a pagar y la notificaban al pater familias, la cual debía ser pagada de inmediato y la debían de depositar en la bolsa o cesto "fiscum" que para tal fin traía el recaudador adherida al brazo y sellada herméticamente. Como es fácil deducir, con el paso del tiempo, la voz popular fue identificando a los recaudadores por su distintivo más significativo que era el cesto o bolsa "fiscum".

De ahí en adelante se siguió utilizando la palabra indistintamente para reconocer al órgano encargado del Estado de realizar la función recaudadora. En la actualidad es correcto emplear la palabra fisco para identificar al órgano del Estado encargado de recaudar las contribuciones de los particulares, al igual que para identificar al propio Estado en su función recaudadora.

## DERECHO FISCAL

Ya se analizó el significado de "FISCO" y su evolución histórica, ahora será analizado lo que es el Derecho Fiscal.

Para el análisis de esta rama del derecho es necesario citar las distintas denominaciones que se le han aplicado a esta materia:

### DERECHO FINANCIERO.-

Con arreglo a la aceptada definición de Mario Pugliese, "el Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas, que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación que necesitan el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de las normas"<sup>(10)</sup>

El Derecho financiero rebasa por mucho el ámbito de aplicación del Derecho Fiscal, ya que se debe considerar que como ya se vio con anterioridad, los ingresos que obtiene el Estado no solo provienen de las contribuciones que al gasto público realizan los particulares, sino que de igual manera provienen de la explotación de su propio patrimonio, como empresas industriales, renta de inmuebles y venta de bienes, entre otras; y también provienen de la contratación de empréstitos y de la emisión de bonos; también en la definición anterior, se ve que el campo de estudio del Derecho Financiero comprende no solo la obtención de los recursos que necesita el Estado, sino también la administración y aplicación de los mismos, en lo cual, queda comprendido también el Derecho presupuestario, por lo cual se puede decir que la aplicación de Derecho Financiero a la materia fiscal, no es el correcto, ya que rebasa en mucho su ámbito de estudio.

---

<sup>(10)</sup> Pugliese. Citado por Sánchez Pina José de Jesús. Op. Cit. Supra (2). P. 14.

## **DERECHO IMPOSITIVO.-**

Otra denominación que los autores utilizan demasiado para hacer referencia a la materia fiscal es "Derecho Impositivo", se puede pensar que es correcto, ya que la principal forma en que los particulares contribuyen al gasto público es por medio de los Impuestos, sin embargo, este término es demasiado restringido, ya que la relación jurídico-tributaria no solo comprende los impuestos, sino que, tomando en cuenta la terminología empleada en el Código Fiscal de la Federación, se ve que agrupa a los impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos y contribuciones especiales, bajo el común denominador de contribuciones o tributos.

## **DERECHO TRIBUTARIO.-**

Remontándose a la historia, para saber el origen de esta definición, se muestra que tributo significaba en épocas anteriores, la contribución forzosa que los pueblos vencedores solían imponer a sus conquistados, al igual que la ofrenda a los Dioses. Con el transcurso del tiempo, esta acepción fue ampliándose hasta ser una palabra bastante generalizada, que significa "las contribuciones o aportaciones que legalmente hacen los gobernados para contribuir con el gasto público" .

De lo anterior, se concluye, que el utilizar en la actualidad la denominación de Derecho tributario para referirnos a la materia fiscal, es bastante acertado, ya que tributo es una palabra que generaliza la totalidad de formas que tienen los particulares para contribuir al gasto público, entonces al conjunto de normas que regulan las contribuciones o tributos que hacen los particulares de manera legal al gasto público, se le puede llamar Derecho Tributario.

## **DERECHO FISCAL.-**

Ya se analizó el significado de la palabra "FISCO" y su evolución que históricamente ha tenido y significa la función que tiene el Estado para recaudar de entre los particulares y de la manera que determinen las leyes, recursos económicos para las funciones públicas, o sea el propio Estado en su función recaudadora es el FISCO, por esto, al conjunto de normas que regulan la actividad recaudadora de contribuciones que realiza el Estado, se le llama "Derecho Fiscal", por lo tanto, como ya se analizó, para distinguir a la materia fiscal, podemos llamarle "Derecho Tributario" o "Derecho Fiscal" indistintamente, ya que ambas denominaciones son acertadas, el Derecho Tributario lo tenemos desde el punto de vista del particular que contribuye al gasto público, y el Derecho Fiscal, desde el punto de vista del Estado en su función de recaudar recursos de los particulares para la realización de las funciones públicas.

El objeto del Derecho Fiscal es " el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la determinación, recaudación y administración por parte del Estado de sus cinco ingresos tributarios, contribuciones o tributos a saber: impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y contribuciones accesorias".<sup>(11)</sup>

## **LOS INGRESOS DEL ESTADO**

Como ya se ha venido analizando, el Estado para poder cumplir con su finalidad, necesita satisfacer necesidades que tiene la población, por lo cual debe de prestar servicios públicos y otras actividades de interés general, a lo que se le llama funciones públicas, para esto el Estado necesita allegarse fondos económicos, sobre todo ahora, que el Estado moderno no solo se ha limitado a proteger y salvaguardar a sus ciudadanos y prestar una serie de mínimos servicios públicos, ahora que con el alto factor de explosión demográfica se necesita de la prestación de más servicios y de la realización de más obras y, con el adelanto de

---

<sup>(11)</sup> Arrijoja. Op. Cit. Supra (3). P. 80.

las ciencias y la tecnología, que han dado paso para que el Estado se ocupe de muchas otras actividades como lo son la construcción de autopistas y carreteras, la radiotelegrafía, la energía eléctrica, entre muchas otras cosas , por lo que se puede imaginar cuán millonarias son la erogaciones del Estado moderno.

Estableciendo una relación Estado-gobernados, donde el Estado presta servicios públicos para satisfacer las necesidades de su población y realiza otras actividades de interés general y los gobernados sufragan estas funciones públicas, se estaría hablando de un Estado con economía sana, pero no es así, las contribuciones de los particulares solo cubren parte del gasto público, el resto, el Estado debe de buscar la forma para obtener ingresos y poder cubrirlos. Como afirma Harold M. Sommers "... los gastos gubernamentales son financiados sólo en parte de los ingresos que se obtienen de los impuestos"<sup>(12)</sup>. Todavía con más razón en un país como México, afirma Adolfo Arrijo Vizcaíno "... que además de ser un país de economía tradicionalmente deficitaria, se ve forzado a prestar así sea de manara precaria, determinados servicios públicos a una serie de grupos marginados que forman una enorme población, económicamente inactiva que lógicamente no tributa"<sup>(13)</sup>.

Se han elaborado diversas clasificaciones acerca de los ingresos obtenidos por el Estado, pero a continuación se expone la realizada por Arrijo Vizcaíno a la cual me adhiero por considerar que es la más simple pero que abarca en su totalidad y de manera clara los ingresos que obtiene:

- 1.- ingresos tributarios.
- 2.- ingresos financieros.

Los primeros derivan de las aportaciones que para sufragar los gastos públicos realizan los particulares, en proporción a sus utilidades. Mientras que los segundos, se refieren a las fuentes de financiamiento a las que el Estado recurra

---

<sup>(12)</sup> Sommers. Citado por Arrijo Vizcaíno Adolfo. Op. Cit. Supra (3). P. 80.

<sup>(13)</sup> Arrijo. Op. Cit. P. 80.

en adición a las contribuciones realizadas por los particulares, para poder sufragar el gasto público.

En base a lo anterior, se analizará el siguiente cuadro sinóptico, donde se encuentra la clasificación de los ingresos del Estado:

## LOS INGRESOS DEL ESTADO

### 1.- INGRESOS TRIBUTARIOS

- ▣ IMPUESTOS
- ▣ APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL
- ▣ DERECHOS
- ▣ CONTRIBUCIONES ESPECIALES
- ▣ TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES ACCESORIAS

### 2.- INGRESOS FINANCIEROS

- ▣ EMPRESTITOS
- ▣ EMISION DE MONEDA
- ▣ EMISION DE BONOS DE DEUDA PUBLICA
- ▣ AMORTIZACION Y CONVERSION DE LA DEUDA PUBLICA
- ▣ MORATORIAS Y RENEGOCIACIONES
- ▣ DEVALUACIONES
- ▣ REVALUACIONES
- ▣ PRODUCTOS
- ▣ EXPROPIACIONES
- ▣ DECOMISOS
- ▣ NACIONALIZACIONES
- ▣ PRIVATIZACIONES

## TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES

Para analizar lo que son los ingresos tributarios, se verá brevemente el concepto de tributo o contribución, para lo cual, se analizará la definición de Emilio Margain Manatou, la cual es la siguiente "El tributo, contribución o ingreso tributario, es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie."<sup>(14)</sup>

La anterior definición, se puede estudiar dividiendo sus elementos de la siguiente manera:

a).- Existe un vínculo jurídico.- Como se ha insistido desde el principio del capítulo, la relación jurídico tributaria esta basada en la legalidad, sino se caería en toda clase de injusticias inconcebibles en un Estado de Derecho, por lo cual, en base a este vínculo jurídico, el Estado puede exigir al particular el pago de las contribuciones, en la medida y de acuerdo con las facultades que la ley le otorga y el particular solo tiene la obligación de tributar de acuerdo a la carga que la propia ley le impone, por lo cual no puede existir ningún tributo válido sin que exista una ley anterior que lo establezca.

b).- Sujeto activo.- En toda obligación existe un sujeto activo, quien es aquel en cuyo favor se establece un crédito, una obligación de dar, hacer o no hacer, según lo que dicha obligación traiga aparejado, en el caso de esta relación jurídico tributaria, la obligación es una prestación pecuniaria y ocasionalmente en especie y que se encuentra en favor del fisco que es el propio Estado en su función recaudadora, por lo cual el sujeto activo es el propio Estado.

c).- Sujeto pasivo.- Como contrapartida de un sujeto activo de una obligación, existe un sujeto pasivo, quien tiene a cargo el cumplimiento de la obligación de dar, hacer o no hacer, según sea la obligación, pero en este caso es quien tiene la

---

<sup>(14)</sup> Margain Manatou Emilio. Citado por Arrijoa Vizcaíno Adolfo. Op. Cit. Supra (3). P. (7).

obligación de tributar de acuerdo lo dispongan las leyes de la materia, en este caso como ya se observó quien tiene esta obligación son los particulares, que pueden ser personas físicas o morales, mexicanas o extranjeras, por lo cual se muestra que los contribuyentes son los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

d).- El cumplimiento de una obligación pecuniaria, excepcionalmente en especie.- Como ya se analizó, el motivo de la relación jurídico tributaria es el dotar al Estado de los medios necesarios para la realización de las obras y servicios públicos y actividades de interés general, para lo cual los contribuyentes deben de cumplir con la obligación de tributar de manera que marquen las leyes, la cual es generalmente pecuniaria, o sea en moneda de curso legal, y muy excepcionalmente en especie, este es el fin que persigue la relación jurídico tributaria, el que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales para que el Estado cuente con los recursos necesarios para el gasto público.

Es necesario dejar establecido que “ el tributo o contribución en su aspecto económico, estriba en el cumplimiento o pago de una obligación pecuniaria excepcionalmente en especie”<sup>(15)</sup>

Con lo anteriormente analizado, se concluye que el tributo es esencialmente la manifestación económica de la relación jurídico tributaria, representada por el derecho del fisco (Estado) de cobrar y la correlativa obligación de pago a cargo de el contribuyente. Por lo tanto, dice Serra Rojas “La obligación tributaria se integra tanto con los derechos que corresponden a los entes públicos, como con las obligaciones que corresponden a los contribuyentes”.<sup>(16)</sup>

---

<sup>(15)</sup> Arriola. Op. Cit. Supra (3). P. 117.

<sup>(16)</sup> IDEM.

A continuación se analizará la definición de contribuciones que adopta el Código Fiscal de la Federación:

La definición de contribuciones esta considerada en el art. 6 del Código Fiscal de la Federación, la cual es imprecisa, ya que solo se refiere al momento en que se causan más que referirse en sí a lo que en esencia son, pero es la que esta contenida en el Derecho positivo mexicano, de ahí la necesidad de analizarla:

“ Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran”.

Bien, como se puede constatar en la definición anterior, esta proporciona una idea vaga del momento en que se causan las contribuciones, pero en ningún momento se hace referencia a lo que en esencia son ni a sus elementos, esta definición omite estos elementos que son esenciales, la cual si es comparada con la definición elaborada por el maestro Margain Manatou, se notará que omite mencionar quienes asumen el carácter de sujeto activo y de sujeto pasivo y que la contribución trae aparejada una obligación la cual consiste en una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

Resulta necesario ahora analizar el momento del nacimiento del tributo o contribución. Como ya se sabe toda norma legal debe de redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto a los cuales se les llama “hipótesis normativa y supuesto jurídico”, de tal manera que la aplicación de la norma legal dependa de la realización de la conducta contemplada en la hipótesis o supuesto por parte de los sujetos pasivos de esta hipótesis o supuesto.

Este método de redacción debe de ser seguido escrupulosamente por el Derecho Fiscal, ya que sus normas jurídicas parten siempre de una hipótesis o supuestos. Como ejemplo veamos lo que en su art. 1º dispone la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

“ Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenen bienes,
- II.- Presten servicios independientes,
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes,
- IV.- Importen bienes o servicios.

Con lo anterior se puede observar que la aplicación del Impuesto al Valor Agregado presupone cuatro hipótesis fundamentales de causación, las cuales son: que una persona física o moral lleva acabo en cualquier punto del territorio nacional las siguientes operaciones: enajenación de bienes y/o preste servicios independientes y/u otorgue el uso o goce temporal de bienes y/o importe bienes o servicios, por lo cual, sino se realiza alguna de estas actividades previstas en las hipótesis normativas anteriores, no surge la obligación de pagar este impuesto, entonces el nacimiento de la obligación de pagar el tributo es el momento en que el particular realiza la conducta descrita en la hipótesis o supuesto.

No se debe confundir el momento del nacimiento de la obligación fiscal con el momento de su determinación en cantidad líquida. Lo anterior significa que un sujeto se puede colocar en el supuesto o hipótesis normativa por la realización de la conducta descrita en el mismo, sin que esto signifique que deba de cuantificarse en ese momento, un ejemplo se encuentra en el Impuesto sobre la Renta tomando en cuenta que una sociedad mercantil inicie sus operaciones el 2 de enero del año en curso, de inmediato se convierte en causante de este impuesto ya que se encuentra en la hipótesis normativa de causación, pero no será sino hasta el fin de año que pueda determinarse en cantidad líquida, ya que así lo establece la propia ley, por lo tanto no es lo mismo el momento de causación o nacimiento de

la obligación fiscal que el momento de su determinación en cantidad líquida aunque en ocasiones si es simultáneo, y de igual manera el momento del nacimiento de la obligación fiscal no es el mismo en todas las contribuciones, esto depende de lo que la propia ley determine.

Se verá a continuación lo que es determinar en cantidad líquida un tributo, y Arrijo Vizcaino lo define como "la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaria".<sup>(17)</sup>

No se debe perder de vista que el tema que se esta tratando es "los ingresos del Estado" y que en específico se están analizando los ingresos tributarios o contribuciones, por lo cual se analizarán ahora de manera breve los ingresos tributarios.

El artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, establece que:

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

I.- CONCEPTO DE IMPUESTOS. El Artículo 2 de Código Fiscal de la Federación en su primera fracción establece:

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

Esta definición que aporta el Código Fiscal de la Federación, es muy deficiente, y atendiendo a que los impuestos, es el principal ingreso tributario que

---

<sup>(17)</sup> IBIDEM. P. 124.

tiene el Estado, no debería de ser tan limitada la definición de nuestro Derecho Positivo, para entender más claramente, en seguida se analizará una definición más completa de lo que es el Impuesto la cual realicé después de estudiar distintas definiciones de tratadistas:

Impuesto son las prestaciones en dinero o en especie que fija el Estado a través de la ley a cargo de personas físicas o morales, obligadas a contribuir con el Gasto Público.

En esta segunda definición, si se hace referencia a lo que es la finalidad de los impuestos, que es la de contribuir con el gasto público, ya que es la única justificación para el establecimiento de éstos, al igual que se menciona la potestad soberana del Estado para fijar los mismos, como también se menciona que son prestaciones a cargo de personas físicas o morales, que pueden ser en dinero o en especie, por regla general, son en dinero, y debemos de entender que es en moneda nacional, y solo por excepción será en especie, siempre y cuando así lo determine la ley, un ejemplo lo tenemos en el caso de las televisoras, que el impuesto que pagan es destinar el 25% de su tiempo de transmisión al Estado; con lo anterior se nota que la definición tratada por el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º es por demás deficiente, haciendo notar que más adelante se tratará este tema con más amplitud.

**II.- CONCEPTO DE APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.** El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación en su segunda fracción establece:

“Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”

Como se puede notar en esta definición, estas aportaciones de seguridad social persiguen una finalidad distinta a la de las demás contribuciones, pero para su

cobro han sido equiparadas por nuestra legislación a estas, por lo cual solo se hace una breve mención de las mismas.

**III.- CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.** El artículo 2o del Código Fiscal de la Federación establece en su tercera fracción:

**“Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.”**

Para entender estas contribuciones surge la necesidad de ubicarse en la época en que fueron establecidas por primera vez que fue durante el último tercio del siglo XIX cuando unos economistas ingleses realizaron un estudio de personas que compraban un predio a un precio muy bajo con el fin de especular, ya que sabían que con el simple transcurso del tiempo, el propio Estado realizaría obras de urbanización según el crecimiento de la ciudad y que automáticamente, y sin aportar nada, la plusvalía de ese predio subiría a lo cual le llamaron la teoría del incremento no ganado.

Como ya se sabe, si una persona compra un predio rústico sin urbanización, será muy barato, pero con el transcurso del tiempo, el Estado realizará obras de pavimentación, drenaje, agua potable, alumbrado público, parques y jardines, etc. entonces este predio, al estar urbanizado subirá considerablemente de valor, por lo cual se recomendó al Estado Inglés que gravara fiscalmente las obras públicas que beneficiaran directamente a los propietarios de algún predio, como es lógico pensar, inmediatamente se empezó a gravar fiscalmente por este concepto y casi simultáneamente los demás países anglosajones tomaron la misma medida, con el transcurso del tiempo los países occidentales adoptaron la misma política tributaria, incluyendo a México.

Posteriormente surgió otra teoría distinta a la del incremento no ganado, la cual fue la de la recuperación del costo de las obras, para distinguirla de la teoría del costo no ganado se ve que en la primera la base gravable es la plusvalía o utilidad obtenida por cada contribuyente en el valor comercial de su predio como

consecuencia de las obras y servicios de urbanización, y en la segunda, la base gravable es el costo de las obras y servicios de urbanización distribuidos entre los contribuyentes.

Estoy de acuerdo con la teoría de "el incremento no ganado", ya que si una persona que es dueña de un predio el cual incrementa su valor comercial por obras públicas que realiza el Estado sin que tenga el particular beneficiado que realizar ninguna erogación, ni le cueste ningún trabajo, es justo le sea gravada fiscalmente esa plusvalía o incremento que ha tenido en el valor comercial de su predio; pero la segunda teoría es inconstitucional ya que implica la doble tributación porque se supone que los impuestos que pagan los particulares deben ir destinados al gasto público el cual constituye la realización de obras y prestación de servicios públicos, así como otras actividades de interés general y las obras de urbanización son obras públicas que se supone que los contribuyentes están pagando su costo con la carga tributaria que el mismo Estado impone y este no tiene justificación para cobrarnos el costo de las mismas.

Imaginando a una persona que puntualmente paga siempre el impuesto predial y ve que frente a su casa se está llevando a cabo alguna obra de urbanización, este contribuyente piensa que se esta llevando a cabo con lo que ha contribuido al impuesto predial, pero Ahora hay que imaginar también lo que va a pensar al momento de que le llegue la notificación donde venga adjunto el recibo por el costo de las obras que se realizaron, obviamente no va a comprender el porqué se le esta cobrando el costo de las obras y va a preguntarse que entonces de que sirve su impuesto predial que ha pagado y para que se ocupa o para que sirve este impuesto que siempre ha pagado. Pero cabe mencionar que ambos métodos o teoría son utilizadas para cobrar las contribuciones de mejoras.

De lo anteriormente expuesto se puede concluir que la definición de contribuciones de mejoras que considero más adecuada es la siguiente:

“Son contribuciones especiales o de mejoras las prestaciones que obtiene el Estado por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se beneficien de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien, mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate”<sup>(18)</sup>

IV.- CONCEPTO DE DERECHOS. El Código Fiscal de la Federación, en el Artículo Segundo fracción cuarta establece:

“Derechos son las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso se traten de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

Como ya se ha analizado desde el principio de este capítulo, la justificación de la relación jurídico tributaria, es que el Estado destine los ingresos obtenidos de los contribuyentes al gasto público, uno de los rubros más importantes del gasto público es el de la prestación de los servicios públicos por parte del Estado a la colectividad, cabe hacerse la pregunta de porqué se cobran los derechos para la prestación de un servicio público, esto es lo que se explica a continuación.

Primero se debe analizar lo que es un servicio público, el Doctor Andrés Serra Rojas lo define como “Una actividad técnica, directa o indirecta, de la administración pública activa o autorizada a los particulares, que ha sido creada o controlada para asegurar - de manera permanente, regular, continua y sin

---

<sup>(18)</sup>IBIDEM. P. 351.

propósito de lucro - la satisfacción de una necesidad colectiva, de interés general, sujeta a un régimen de Derecho Público".<sup>(19)</sup>

Se debe distinguir entre servicios públicos generales e indivisibles y los servicios públicos particulares y divisibles.

**Servicios públicos generales e indivisibles.-** Son aquellos que por su propia naturaleza o aquellos respecto de los cuales las leyes aplicables o la autoridad administrativa correspondiente no ha establecido mecanismos que permitan identificar individualmente a cada usuario o beneficiario del servicio, o sea que son servicios que se usan indistintamente y en cualquier tiempo por cualquier persona como ejemplo se pueden citar: calles, parques, jardines, mercados y similares que cualquier usuario y en cualquier tiempo puede hacer uso de los mismos sin que el Estado cuente con los mecanismos para identificar a las personas que hayan hecho uso o se hayan beneficiado con los mismos.

**Servicios públicos generales y divisibles.-** Son aquellos servicios públicos que por su naturaleza o que la autoridad competente y las leyes aplicables tienen los mecanismos necesarios para identificar al usuario o beneficiario de los mismos, como ejemplo se puede citar a una persona que hace uso de una "autopista de cuota" aquí se está ante la presencia de un servicio público particular divisible, ya que como existen las llamadas casetas de cobro este usuario pasa por ella identificándose individualmente y pagando el derecho de peaje. Otro ejemplo lo encontramos en el servicio de agua potable y alcantarillado ya que cuando una persona solicita a la autoridad municipal una toma de agua potable o una descarga de alcantarillado, queda debidamente identificado como usuario del servicio y la autoridad a partir de la fecha de instalación comenzará a cobrarle el uso de este servicio público de manera periódica y de acuerdo a las tarifas vigentes y con fundamento en las leyes aplicables.

---

<sup>(19)</sup> Op. Cit. P. 331.

Entonces como se acaba de analizar, los servicios públicos que el Estado presta a través del pago de nuestros impuestos son los servicios públicos generales e indivisibles, más sin embargo, por los que se tiene que pagar los Derechos, son por los servicios públicos particulares divisibles.

De acuerdo a lo expresado en los párrafos anteriores, se puede definir a los Derechos de la siguiente manera: "Son las contribuciones que están establecidas en la ley como contraprestación de un servicio público particular y divisible".<sup>(20)</sup>

**ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES.-** El artículo segundo del Código Fiscal de la Federación en su último párrafo establece:

"Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución... son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de las mismas "

Otro tributo a que hace alusión el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación son las Contribuciones accesorias, sobre este particular no se tiene ninguna definición específica, ya que sobre estas contribuciones existen diferentes clases, agrupados en un solo tipo, ya que tienen algo en común y que es, como su nombre lo indica, ser accesorias de otras contribuciones, y por lo tanto tienen la naturaleza de estas.

En base a lo anterior, considero que la definición adoptada por el Código Fiscal de la Federación es correcta ya que hace alusión a las diferentes tipos de contribuciones que son accesorias de los demás tributos y que por lo tanto participan de su misma naturaleza.

No obstante lo anterior se ve que el Código Fiscal en su artículo segundo no hace referencia a lo que son los honorarios por notificación de adeudos, los cuales sin duda alguna también son accesorios de las contribuciones.

Ahora se analizan cada una de estas contribuciones accesorias, ya que es necesario hacer un análisis por separado para poder entenderlas:

---

<sup>(20)</sup> Arriola Vizcaíno. Op. Cit. P. 334

**RECARGOS.-** Los recargos, tienen el mismo principio de lo que en práctica comercial es el cobro de intereses moratorios al deudor que se ha demorado en el pago de sus obligaciones pecuniarias, o sea que los recargos derivan del perjuicio que se la causa al acreedor (FISCO), al no cubrirse con oportunidad las cantidades pecuniarias a que tienen derecho, impidiéndole así la libre e inmediata disposición del dinero que se le adeuda y enfrentándolo al hecho de que por el transcurso del tiempo el valor adquisitivo de la moneda se pierde.

Existen reglas para el cobro de los recargos, las cuales se analizan en forma breve a continuación:

1.- Los recargos empiezan a correr a partir de la fecha de exigibilidad del pago del crédito fiscal respectivo.- Esto significa a partir de la fecha en que el crédito se vuelve exigible, dicho en otras palabras, cuando se ha vencido el plazo que las leyes fiscales otorgan para su pago entonces el Fisco tiene el derecho de recibir su importe en cantidad líquida y si esto no sucede se le esta ocasionando un perjuicio económico al no permitirsele disponer de la suma a que tiene derecho y la cual le es necesaria para sufragar los gastos públicos, al mismo tiempo que se le esta exponiendo a la pérdida del valor adquisitivo que sufre la moneda por el transcurso del tiempo.

2.- La tasa de los recargos se fija anualmente tomando en cuenta el tipo de interés que rija el mercado bancario.- Como ya se mencionó, los recargos son una clase de intereses moratorios que el Fisco como acreedor cobra a los contribuyentes que no pagaron oportunamente sus tributos en el momento en que las leyes determinen su exigibilidad y por lo tanto se le ocasionó un perjuicio, y por lo cual cobra estos recargos para resarcir ese daño, y si como ya se mencionó los podemos equiparar a los intereses moratorios, entonces es lógico pensar que para cobrarlos se fije una tasa respectiva en función de los tipos de interés que rijan en el mercado cambiario nacional.

3.- Los recargos se causan por cada mes o fracción que transcurra a partir de la exigibilidad y hasta que se efectúe el pago.- Esta regla significa que se aplicara la

tasa de recargos a cada mes que transcurra o fracción de mes, o sea que si transcurre un solo día de un mes, será suficiente para que se cobre la tasa de recargos de ese mes completo.

4.- Los recargos no se causan sobre contribuciones accesorias.- El propio Código Fiscal de la Federación, establece que los recargos no se causan sobre otras contribuciones accesorias, o sea que se causan sobre el total de las contribuciones no pagadas pero se excluyen recargos, sanciones y gastos de ejecución.

5.- Los recargos se causan hasta por cinco años a partir de la fecha de exigibilidad.- Esto significa, que los recargos se causan mes a mes, pero que existe un tope que es de cinco años.

6.- Los recargos se causan sobre el importe total de la contribuciones pagadas extemporáneamente, pero incrementando dicho importe en las cantidades que correspondan a la actualización de las propias contribuciones por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, utilizándose para ello un factor basado en el Índice Nacional de Precios al Consumidor.- Ya se ha señalado que los recargos son una especie de interés moratorio que el Fisco cobra a los contribuyentes que no pagaron en los plazos establecidos por la ley sus tributos, y los cobra para resarcirse del daño económico que esto le causa, y cobra estos recargos sobre el total de las contribuciones, pero estas contribuciones son actualizadas para su cobro basándose en el Índice Nacional de Precios al Consumidor, por lo cual se impone una doble sanción al contribuyente y se le esta cobrando una doble imposición que son los recargos y la actualización, ya que para resarcirse del perjuicio económico el Fisco esta cobrando los recargos y entonces no tiene por que cobrar actualización, y con ello claramente se esta violando la Constitución Federal y se esta imponiendo una doble imposición al contribuyente.

Para exponer de manera más clara lo que es la actualización de las contribuciones se necesita analizar el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación que establece: "El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del Fisco Federal se actualizaran por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizaran por fracciones de mes."

Con lo anterior se puede observar que la legislación fiscal introduce a partir de enero de 1991 una nueva figura, que es la actualización por inflación de todas las contribuciones, y como se observa esta nueva figura no tiene razón de ser, ya que persigue la misma finalidad de los recargos, la cual es el proteger el fisco de las posibles pérdidas pecuniarias derivadas de los cambios de precios en el país (por lo tanto de la pérdida adquisitiva de la moneda) ocurridos durante el tiempo en que las contribuciones permanezcan sin pagarse a partir de la fecha de su exigibilidad.

Por lo cual la actualización duplica el poder sancionador del fisco federal, y se cae en una doble imposición, por demás inconstitucional, ya que una persona estaría pagando una contribución sobre otra contribución, ya que en estos casos una persona deberá cubrir al fisco lo siguiente:

- o La contribución omitida.
- o La actualización de la contribución original.
- o Los honorarios por notificación más los gastos de ejecución.
- o Los recargos sobre el total de la contribución ya actualizada, o sea que los recargos se causan también sobre la actualización y como ya se mencionó

con anterioridad, el propio Código Fiscal de la Federación establece que los recargos no pueden cobrarse sobre otra contribución accesoria, pero sin embargo sí se cobran sobre la actualización.

- o La multa sobre el total de la contribución ya actualizada.

Así el llamado factor de actualización, podrá ser antieconómico, injusto y hasta inconstitucional; pero a cambio le proporciona al fisco federal ingresos adicionales que castigan al contribuyente en la misma medida en la que el gobierno al que tienen la obligación constitucional de sostener es incapaz de reducir o combatir la inflación.<sup>(20)</sup>

**MULTAS.-** Son sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que en alguna forma han infringido las leyes fiscales. Esto se puede entender fácilmente, ya que si el Estado desea un cabal cumplimiento a sus normas tributarias necesita contar con un mecanismo eficaz y sancionador que implemente el principio de coercibilidad a través de un conjunto de sanciones, de las que atinadamente Camelutti comenta " Son consecuencias que derivan de la inobservancia del precepto. Y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, es decir, han de constituir un mal"<sup>(21)</sup>

En términos generales, se puede decir que las contribuciones accesorias, forman parte del poder sancionador de la Hacienda Pública, pero mientras los recargos, lo honorarios, los gastos de ejecución y las actualizaciones constituyen una consecuencia del incumplimiento y no son propiamente sanciones sino únicamente recuperaciones que tiene el Estado por la pérdida del valor adquisitivo que tiene la moneda por el simple transcurso del tiempo y el cambio de precios en el país también por el transcurso del tiempo (esto en el caso de los recargos y de la actualización), y recuperar los gastos que tuvo que erogar por cobrar a los

---

<sup>(20)</sup> Op. Cit. Supra (3). P. 390.

<sup>(21)</sup> Camelutti Francisco. Citado por Arrijoa Vizcalno Adolfo. Op. Cit. Supra (3). P. 375.

contribuyentes incumplidos (esto en el caso de los gastos de ejecución y honorarios por notificación); las multas constituyen una sanción real y directa.

Ahora, atendiendo a que nuestra materia atiende a cuestiones esencialmente pecuniarias las sanciones (multas) deben de ser de carácter eminentemente pecuniario.

Si bien es cierto que la autoridad fiscal esta facultada para multar a los contribuyentes incumplidos, también es cierto que la imposición de estas sanciones no pueden fijarse por el capricho o arbitrio de la autoridad, sino que esta debe de ceñirse a lo que disponen las leyes en esta materia en un marco jurídico-constitucional para garantizar el tan necesario principio de legalidad tributaria.<sup>(22)</sup>

**HONORARIOS POR NOTIFICACION.-** Como ya se apuntó con anterioridad, a pesar de que en el artículo 2o del Código Fiscal en su último párrafo, referido a las contribuciones accesorias, no se hace referencia a los honorarios por notificación, éstos también son contribuciones accesorias, por lo cual vamos a analizarlos:

Los honorarios por notificación de créditos, pueden ser definidos como aquellos que el fisco cobra por el hecho de requerir de sus obligaciones al contribuyente que no ha cumplido con ellas oportunamente en los plazos que marcan las leyes respectivas en forma escrita y personal.

Como ya se vio con anterioridad, la relación jurídico-tributaria, se basa en el principio de buena fe del contribuyente, donde el fisco espera a que de manera espontánea el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales, pero, cuando los contribuyentes no cumplen de manera espontánea, y en base al poder sancionador que tiene el fisco, este se encarga de aplicar su poder coactivo o coercitivo, el cual esta inherente a toda norma fiscal y consiste en una serie de consecuencias económicas aplicables a este contribuyente remiso, una de esas

---

<sup>(22)</sup> Op. Cit. P. 376.

consecuencias es la de que el fisco le carga a este contribuyente los honorarios por notificación de créditos, que es la cantidad que se cobra al contribuyente por el solo hecho de darle a conocer la situación de exigibilidad de las prestaciones que adeuda a la Hacienda Pública.

**GASTOS DE EJECUCION.-** El procedimiento económico coactivo o de ejecución, consiste en el embargo y remate de bienes suficientes para cubrir la cantidad que se adeude al Fisco, estos bienes son propiedad del contribuyente incumplido, claro esto supone que este contribuyente le ha sido previa y formalmente notificado el requerimiento de pago respectivo. Bueno, aquí los gastos de ejecución vienen a ser el reembolso que el sujeto pasivo tiene que hacer al Fisco de las erogaciones que este haya tenido que hacer con motivo de las diligencias de embargo y remate.

Lo anterior con fundamento por lo dispuesto por el artículo 145 de nuestro Código Tributario que en su primer párrafo señala "las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley mediante el procedimiento administrativo de ejecución". El inicio de este procedimiento presupone la previa notificación y requerimiento del pago del crédito que se ha vuelto exigible.

Los gastos de ejecución comprenden los siguientes conceptos:

- Los honorarios de ejecutores.
- Los gastos de impresión y publicación de convocatorias.
- Los del transporte del personal ejecutor y los bienes embargados.
- Los demás que con el carácter de extraordinarios, eroguen las oficinas ejecutoras con motivo del procedimiento administrativo de ejecución.

El artículo 148 del Código Tributario establece que el cobro de los gastos de ejecución, en caso de remate, por tratarse de un mero reembolso, es preferente a

cualquier otro crédito tributario. Dicho artículo dice: "El producto obtenido... se aplicará a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

I.- Gastos de ejecución.

II.- Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.

III.- Las aportaciones de seguridad social.

IV.- Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

V.- Las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

Con lo anterior se acaba de analizar lo que son los ingresos tributarios del Estado, aclarando que se hizo de forma por demás breve solo apuntando nociones generales que nos hicieran entender lo que comprende cada uno de ellos, sin ahondar en cada tema.

Ahora bien, después de analizar los Ingresos Tributarios del Estado, se estudiará a continuación la Potestad Tributaria.

## **POTESTAD TRIBUTARIA**

La Potestad Tributaria que tiene el Estado es la facultad y el poder jurídico que tiene para imponer de manera forzosa contribuciones, así como recaudarlas y destinarlas a sufragar los gastos públicos.

Este poder tributario es exclusivo del Estado y lo ejerce en primer lugar a través del Poder Legislativo, este poder, en base al principio de legalidad (y a los fundamentos Constitucionales que ya analizamos) expide leyes en las cuales se establecen los tributos; en segundo lugar, la potestad tributaria es ejercida por el Poder Ejecutivo que es el encargado de aplicar la Ley Tributaria y proveer a la Autoridad Administrativa para su cumplimiento; en tercer lugar, por el Poder Judicial, el cual dirime las controversias que puedan surgir entre la Autoridad Administrativa y el Gobernado, o entre el poder legislativo y el gobernado en

materia de legalidad o la Constitucionalidad de la actuación de los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial en materia tributaria.

"Se observa entonces, que la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de Legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes."<sup>(23)</sup>

## **INGRESOS FINANCIEROS**

Pues bien, ahora se estudiará lo que son los ingresos financieros del estado, también en forma breve, ya que no son estudio de la materia fiscal, sino de la ciencia de la economía y finanzas pero los cuales se explicarán de manera general para tener nociones de lo que se refiere cada uno de ellos.

Se debe recordar que los ingresos financieros son aquellos que provienen de las diversas fuentes de financiamiento a los que el Estado recurre en adición a los tributos obtenidos por este, para integrar el presupuesto nacional.

La obtención, manejo y administración de los ingresos financieros es de suma importancia y representa una tarea delicada e importante por parte del gobierno, ya que las equivocaciones y falta de planeación en este rubro de la economía suelen conducir a situaciones desastrosas como lo son déficit presupuestario, desequilibrio en la balanza comercial, devaluación monetaria, endeudamiento exterior progresivo y otras tan desalentadoras como los ya abundantes ejemplos de crisis que ha sufrido México.

**EMPRESTITOS.-** Son los créditos o financiamientos otorgados a un gobierno por un Estado extranjero o por organismos internacionales de crédito como lo son el Fondo Monetario Internacional (F.M.I.), Banco Interamericano de Desarrollo,

---

<sup>(23)</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Segunda ed. Ed. Harla. México 1998. P. 6.

Banco Mundial, etc.; por instituciones privadas de crédito extranjeras o por instituciones nacionales de crédito para la satisfacción de determinadas necesidades presupuestales, que generan para el Gobierno receptor obligación a un cierto plazo, de restituirlos adicionados con una sobreprima por concepto de intereses y cuyo conjunto aunado a otras disposiciones crediticias como lo son emisión de bonos por ejemplo, forman la deuda pública de un país.

Los empréstitos pueden negociarse a corto, mediano o largo plazo de acuerdo con la capacidad de pago del país receptor y con sus requerimientos monetarios, pueden ser préstamos libres o préstamos atados, los libres son si no se condiciona por el otorgante su aplicación a programas específicos de gobierno, en cambio, los préstamos atados en contrapartida a los libres, sí se condiciona su aplicación a algún programa específico de gobierno.

El artículo 73, fracc. VIII de la Constitución Federal establece:

“El congreso tiene facultad:

Para dar bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación, para aprobar esos empréstitos y para conocer y mandar pagar la Deuda Nacional. Ningún empréstito podrá celebrarse sino para la ejecución de las obras, que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, salvo los que se realicen con propósito de regulación monetaria, las operaciones de conversión y los que se contraten mediante una emergencia declarada por el Presidente de la República en los términos del artículo 29.”

A este respecto nuestra Constitución prevé que los empréstitos son un ingreso financiero desde que señala que deben de redituarse para el pago de los mismos y aparte obtener un incremento directo en los ingresos públicos, y en caso contrario, el Ejecutivo incurrirá en responsabilidad ante el Congreso de la Unión, y solo admite tres casos de excepción, los cuales son: - cuando se trate de regulación monetaria, - las operaciones de conversión, - y los empréstitos en

casos de emergencia en los periodos en que pudiera decretarse la suspensión de las garantías individuales.

Pero se estará pensando que en el caso de México los empréstitos no representan ningún incremento directo en los ingresos públicos y por lo tanto no constituyen ningún ingreso financiero, y en lugar de eso han conducido únicamente a México a un endeudamiento externo progresivo y perjudicial, pero yo pienso que si estuviera bien planeado y administrado y si este se invierte honesta y eficazmente en actividades productivas, puede servir para generar no solo los recursos indispensables para el pago a su vencimiento con todo e intereses, sino también obtener un superávit presupuestario. Lo que ha pasado en el caso de México es que se ha violado lo que determina nuestra Carta Magna en su artículo 73 fracc. VIII por su Ley reglamentaria en forma anual, ya que la Ley de ingresos de la Federación en su artículo segundo ha depositado en el Presidente de la República y en su Secretario de Hacienda y Crédito Público la facultad que originalmente le corresponde al Congreso, la cual contempla el artículo 73 fracc. VIII de la Constitución Federal, y no se han dado cuenta de que el Constituyente al otorgarle esta facultad al Congreso no fue un capricho o solo parte de una lista, si no que lo hicieron pensando en la responsabilidad que significa hacer uso de esta facultad, y por lo tanto fue depositada en el Congreso por ser éste legítimo depositario de la Soberanía Nacional, la cual puede verse afectada seriamente por el uso imprudente e indisciplinado del crédito de la Nación.

Por lo anterior se puede comprender que en el caso de México, lejos de estudiarse y buscarse un rendimiento con la obtención de empréstitos, ha pasado que se ha hecho un uso imprudente del crédito de la Nación, ya que el Presidente de la República en turno y el Secretario de Hacienda y Crédito Público han hecho mal manejo de la deuda pública, ya que lo han utilizado muchas veces como medidas emergentes a sabiendas de que momentáneamente servirán pero que a través del tiempo (corto o mediano plazo) perjudicarán más, por lo cual, en México los empréstitos no han constituido realmente un ingreso financiero, al contrario

...EXPERIENCIAS que los  
...TENIDO que afrontar, por lo cual cabe señalar que es  
indispensable que esta facultad vuelva a su depositario original. El Congreso.

**EMISION DE MONEDA.-** El estado tiene el monopolio de emision de moneda a través de su Banco Central. la cual debe de realizarse en proporción a las reservas que tenga cada país, las cuales están integradas por metales preciosos, generalmente oro; por divisas de fuerte cotización en los mercados cambiarios internacionales, como lo son los dólares americanos, marcos alemanes o francos suizos; y por derechos especiales de giros, que son instrumentos internacionales comúnmente aceptados como reservas monetarias substitutivas del oro.

En la actualidad la moneda es el instrumento cambiario por excelencia, al grado de que las reservas de que cada país pueda disponer, sirven para conocer su posición financiera interna y externa. La situación económica de un país no es estática, sino por el contrario es muy variable, la emisión de moneda puede obedecer a tres razones:

1.- La necesidad de cubrir déficits presupuestarios, sin exceder las reservas monetarias ni la capacidad de endeudamiento del país.- En este caso solo estamos ante la presencia de un fenómeno de regulación monetaria que persigue cubrir un déficit presupuestario y no implica la captación de recursos solo un ajuste controlado de la deuda pública, o sea que en este caso no estamos ante la presencia de un ingreso financiero.

2.- La imperiosa necesidad de tener que cubrir déficits presupuestarios insostenibles, en exceso de las reservas monetarias disponibles y rebasando la capacidad máxima de endeudamiento. Esto es lo que comúnmente conocemos con el nombre de exceso de circulante, cuando un gobierno tiene que recurrir a semejante y desastrosa medida refleja una inestabilidad y una recesión económica, producto de un gasto público ejercido irreflexivamente y un endeudamiento excesivo; generalmente los gobiernos que utilizan esta medida lo hacen con el conocimiento de que a la postre solo se generará una recesión más

grave y lo hacen solo para ganar tiempo. Obviamente en este caso tampoco podemos referirnos a un ingreso financiero.

3.- La conveniencia de reflejar un aumento en las reservas monetarias como consecuencia de un periodo de expansión económica.-

Así como la economía de un país sufre recesiones, devaluaciones y crisis económicas, debido a que la economía no es estática, hay periodos en que existe un crecimiento económico, una expansión económica que se traduce en el crecimiento de reservas del país y por lo tanto se genera mayor emisión de moneda, la cual opera en forma positiva y por lo mismo esto sí constituye un ingreso financiero.

**EMISION DE BONOS DE DEUDA PUBLICA.-** Son instrumentos negociables que el gobierno coloca ante el gran público inversionista, recibiendo a cambio un cierto precio y asumiendo como contraprestación obligaciones de rembolsar su importe más una prima o sobreprecio en un plazo determinado y de garantizar la propia emisión con sus reservas monetarias o con los futuros rendimientos de la explotación de los recursos naturales que por mandato Constitucional están bajo su dominio directo.

Se analizará la anterior definición:

Son bonos de deuda pública.- ya que su emisión y colocación trae aparejada la obligación del gobierno de rembolsar su importe con una prima o un sobreprecio en cierto plazo, lo cual constituye en pasivo a plazo que afectan las disposiciones del erario federal.

Son colocados por el Estado ante el gran público inversionista.- Son colocados en el mercado para que el público los adquiera, generalmente en las casas de bolsa, un ejemplo de esto lo encontramos en los primeramente exitosos teso bonos (bonos de la tesorería de la federación) que fueron colocados en el mercado extranjero en las casas de bolsa de la ciudad de Nueva York.

Se recibe a cambio un precio y se asume una contraprestación.- Hay que volver al ejemplo de los tesoro bonos, el precio en el cual fueron colocados fue la módica cantidad de 250 mil dólares de los Estados Unidos de América.

Esta contraprestación esta garantizada por la emisión de las reservas monetarias o con los futuros rendimientos de la explotación de los recursos naturales que por mandato Constitucional están bajo su dominio directo.- Con el mismo ejemplo de los tesoro bonos se muestra que el Gobierno ofreció tasas de interés más altas a las prevalecientes en el mercado cambiario de los Estados Unidos de América y la garantía fue que en el caso de una devaluación el propio Gobierno asumiría la pérdida cambiaria cualquiera que esta fuera.

Analizando un ejemplo donde la garantía que ofreció el Gobierno fue los futuros rendimientos de la explotación de los recursos naturales que por mandato constitucional están bajo su dominio directo.- de acuerdo con el artículo 25 Constitucional y su Ley reglamentaria en el ramo del petróleo, la exploración, explotación y comercialización de todos los hidrocarburos en estado líquido, sólido o gaseoso, es una actividad exclusiva reservada al Estado Mexicano. A partir del descubrimiento de importantes yacimientos en México en 1977 el país se convirtió en exportador de tan importante recurso y con grandes expectativas al exterior, pero debido a la crisis que enfrentó el país en 1976, no contaba con los recursos para su explotación y comercialización, y como el Gobierno estaba urgido de fondos, se dio a la tarea de emitir los llamados petrobonos donde la garantía fueron los recursos petroleros del país.

La emisión de bonos de deuda pública constituyen un verdadero ingreso financiero, siempre y cuando se administren eficaz y honestamente los recursos obtenidos por este conducto, ya que ello origina no solo la forma de liquidarlos al plazo establecido con todo y su rendimiento ofrecido, sino que también un superávit en la economía del país, claro que también su manejo arbitrario, deshonesto y caprichoso conlleva un riesgo más grave aún que el de los

empréstitos, ya que estos se pueden renegociar, pero no los bonos de deuda pública, el ejemplo de los tesoro bonos que se ha venido manejando servirá para comprender, que fueron emitidos con un valor en dólares extranjeros con un interés mayor aún al del operable en el mercado cambiario de los Estados Unidos de América como se mostró, la cantidad por lo que fueron colocados fue de insignificantes 250 mil dólares americanos, lo que trajo como resultado que sólo un selecto grupo de inversionistas extranjeros como mexicanos participaran en su colocación, estos inversionistas son altamente especulativos, por lo que huyeron masivamente del mercado mexicano al más mínimo asomo de una inestabilidad política. Y aún cuando la garantía de la emisión estuvo constituida por la reserva monetaria al sobrevenir la crisis financiera de 1994 y 1995, la carga financiera más pesada que tuvo que enfrentar el Gobierno Mexicano fue la derivada de la obligación del pago de los tesoro bonos.

**AMORTIZACION Y CONVERSION DE LA DEUDA PÚBLICA.-** Amortización.- Cumplimiento oportuno de los vencimientos de la deuda pública.

Conversión.- Pago anticipado de la deuda pública para obtener algunas ventajas de tipo económico.

Ambas, tanto la amortización como la conversión, constituyen ingresos financieros para el país, pues la amortización permite ir cancelando pasivos, que permitan disminuir el monto total de la deuda, por lo tanto aumenta la capacidad de crédito y se fortalece la confiabilidad en las posibilidades de pago del gobierno deudor. La Conversión no solo permite la cancelación de pasivos, sino que además con el pago anticipado se reduce el impacto de la deuda, ya que impide el cobro de intereses que se devengarían si se pagara hasta el plazo establecido.

**MORATORIAS Y RENEGOCIACIONES.-** Existe un complejo manejo dentro de la administración de la deuda pública y con el objeto de ganar tiempo para la generación de rendimientos productivos para poder cubrir los pagos, su prima y

generar un superávit en la economía, existen dos figuras que no son nada aconsejables, pero que muchas veces es necesario recurrir a ellas, estas son las moratorias y las renegociaciones. Las primeras constituyen una ampliación para el pago de los plazos acordados en el empréstito; mientras que las segundas son un replanteamiento total del mismo no solo en lo referente al capital e intereses, sino en lo tocante a las garantías, programas de inversión, vigilancia, etc, ambas constituyen ingresos financieros, al ganar tiempo con el capital obtenido del empréstito, para que genere los rendimientos necesarios para ser amortizado y obtener una ganancia adicional.

**DEVALUACIONES.-** Como ya se señaló con anterioridad, la emisión de moneda de un país esta respaldada por las reservas de que disponga su Banco Central. Con base en estas reservas la moneda se cotiza en el mercado internacional recibiendo un valor determinado frente a otras monedas, lo que se conoce como la paridad cambiaria, de este modo, mientras no se modifique la proporción entre el circulante de moneda y las reservas que existen en un país, se mantendrá la paridad cambiaria, pero como ya se ha insistido, las condiciones que influyen en la economía de un país, son tantas y tan variadas, que ésta (la economía) no es estática, sino que cambia cada momento. Así cuando un gobierno, por razones políticas, económicas o de otra índole, esta a la baja, ya sea por un mal manejo de las finanzas públicas inevitablemente provoca fenómenos como: retracción en la inversión privada y la elevación del gasto público a niveles inflacionarios, todo lo anterior ocasiona un encarecimiento en el costo de la vida, desempleo e incremento en los montos de la deuda pública para cubrir déficits presupuestarios.

Como consecuencia de lo anterior, el gobierno de que se trate empieza a decretar aumentos salariales para compensar el aumento en el costo de la vida, y renegociar su endeudamiento externo, al mismo tiempo que ocurre que su moneda se deprecia, o sea, pierde su poder adquisitivo y ahora se necesitan mayores unidades monetarias para comprar lo que antes se obtenía con mucho menos, después de esto comienza a pasar algo indebido pero necesario, el

Gobierno, para poder enfrentarse a la depreciación de la moneda y poder aportar las unidades necesarias para sufragar el alto costo de la vida, comienza a emitir más circulante, más moneda, pero ahora sí sin guardar ninguna proporción con las reservas con que cuenta su Banco Central. A parte al aumentar la deuda externa como consecuencia de los déficits, al llevar el presupuesto a niveles inflacionarios, el Estado, así logre llevar con éxito algunas moratorias y renegociaciones, tendrá que volver a utilizar sus reservas para el pago de las amortizaciones más urgentes e ineludibles.

Como consecuencia de lo anterior, se puede deducir que todo lleva al agotamiento de las reservas del país, lo cual nulifica el crédito internacional del país que esta utilizando moneda sin respaldo, por consiguiente, el país afectado tendrá que devaluar su moneda, o sea, reducir su paridad cambiaria en el mercado internacional con la finalidad de que su nuevo valor se ajuste a las reservas que hayan quedado disponibles, a lo anterior, es lo que llamamos la devaluación en sentido clásico, la devaluación en sentido clásico es una fuente de ingresos, pero muy limitada, veamos los beneficios que de ella derivan:

- ▣ Recuperación de una limitada capacidad de endeudamiento externo.
- ▣ Captación de divisas por medio del turismo.
- ▣ Abaratamiento de productos de exportación.

Pero los anteriores beneficios son escasos, comparados con todo el daño a nivel macroeconómico que sufre el país, lo que como consecuencia se ve reflejado en la economía Nacional, estos perjuicios se dan a corto plazo, sino es que de inmediato y a saber son: acrecentamiento de la inflación, encarecimiento de las importaciones, lo cual representa un desequilibrio en la Balanza Comercial, mayor retracción de la inversión privada, la cual experimenta una honda desconfianza, el incremento global de la deuda pública concertada en moneda extranjera, y muchos otros más que serían largos de enumerar. En México, como se puede

observar que han existido muchas devaluaciones en sentido clásico, que generan un mínimo de ingresos financieros y que constituyen un gran desastre nacional.

Pero el tema de la devaluación como ingreso financiero del Estado no termina aquí, sino que existe la devaluación en sentido moderno, que como nos explica Duverger consiste en que las grandes potencias internacionales basan su desarrollo en dos factores primordiales que son: sus grandes inversiones en el exterior que son lo que se conoce como el transnacionalismo y sus provechosas ventas al exterior que siempre les producen jugosos superávits comerciales. Ahora lejos de pensar que una potencia debe de llevar siempre a la alza el valor cambiario internacional de su moneda, hay ocasiones en que la devalúa, ya que los países en vías de desarrollo que son los importadores o receptores del transnacionalismo de las potencias, sufren a menudo grandes quebrantos y retrocesos, en vez de sostener un ritmo de crecimiento, por lo que a veces les resulta mejor importar de países menos desarrollados que de las grandes potencias, ya que les resulta más barato, por la paridad cambiaria, la cual es más barata de un país subdesarrollado que sufre quebrantos, que la de una potencia internacional, por lo tanto, y ante esta situación, las grandes potencias devalúan su moneda para recuperar competitividad internacional y de procurarse cuantiosos ingresos financieros de esta devaluación, la cual esta siempre controlada.

Por lo tanto, se demuestra con esto que la paradoja de que el dólar americano es la moneda más cotizada y fuerte del mundo y a pesar de esto sufre frecuentes devaluaciones frente a sus principales competidores que son el marco alemán, el franco suizo y el yen japonés, se trata de una simple maniobra financiera.

De lo anterior se concluye, que la devaluación en sentido clásico, lejos de ser una fuente de ingresos financieros en un país, constituye todo un gran desequilibrio económico nacional, pero la devaluación en sentido moderno es un verdadero y jugoso ingreso financiero al cual recurren las grandes potencias, como una maniobra económica.

**REVALUACIONES.-** Partiendo de lo explicado en el punto anterior, se puede definir a la reevaluación como un aumento en la paridad cambiaria internacional de una moneda como consecuencia del incremento de las reservas de que dispone el Banco Central de un país.

Este aumento de divisas obedece principalmente a los excedentes por exportación, el crecimiento del ahorro interno propiciado por un pueblo ordenado y trabajador, al manejo cauteloso y planeadamente así como honrado del gasto público, a una economía sana, con grandes tasas de desarrollo en oposición de las bajas tasas de inflación y desempleo, a la existencia de un casi perfecto equilibrio entre los precios y los salarios, y otras muchas similares.

La reevaluación es una gran fuente de ingresos financieros desde el momento que amplía el crédito público y la capacidad de endeudamiento hasta los más altos límites posibles, disminuye considerablemente el costo de las importaciones y genera márgenes de utilidad en los intercambios con otras divisas.

**PRODUCTOS.-** El artículo 3o del Código Fiscal establece "son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado"

El que el Código Fiscal de la Federación defina a los productos proporciona una definición legal de los mismos.

Ahora bien, con base en los anterior, se muestra que los productos y los Derechos son "Los ingresos que el Estado obtiene como consecuencia de la explotación de sus bienes y recursos patrimoniales, tanto públicos como privados".<sup>(24)</sup>

---

<sup>(24)</sup> Arrijoa Vizcaíno Adolfo. Op. Cit. Supra (3). P. 107.

Entendiendo se muestra que los ingresos financieros del Estado como las expropiaciones, los decomisos, las nacionalizaciones y las privatizaciones, no son otra cosa que ingresos financieros del Estado que en realidad son ejemplos o rubros de los productos.

**EXPROPIACIONES.-** Se hablará de la expropiación por causa de utilidad pública, Arrijo Vizcaíno la define como un acto unilateral de la Administración pública, con el objeto de extraer un bien de la esfera jurídico patrimonial de un particular, para destinarlo a una causa de utilidad pública y de interés general, esto aún sin el consentimiento del afectado, esto se hace mediante el pago de una indemnización.

Hay que recordar que el artículo 27 Constitucional, nos establece que la propiedad de las tierras y las aguas que están comprendidas dentro del territorio Nacional, corresponde originalmente al Estado, quien puede transmitir las, constituyendo con esto la propiedad privada, ahora bien, si cualquier bien sujeto al régimen de la propiedad privada constituye un obstáculo para el desarrollo del Estado, o para la prestación de un servicio público como son la construcción de avenidas, parques, hospitales, aeropuertos, etc., el Ejecutivo esta facultado para expropiarlo en perjuicio de su propietario, mediante una indemnización, para incorporar dicho bien al Dominio Público de la Federación y destinarlo por general a la satisfacción y prestación de un servicio público o a la realización de una obra pública. Por consiguiente, los bienes que el Estado adquiere mediante la expropiación, se convierten en generadores de productos, cualquiera que sea el uso que se les dé, así por ejemplo si se destinan a formar parte del acervo patrimonial de un organismo descentralizado, contribuirán a la generación de respectivas utilidades, si se les emplea en la satisfacción de una necesidad colectiva, producirán productos por la cantidad que se cobre por la prestación del servicio público de que se trate, etc., por lo anterior podemos afirmar que la expropiación es un verdadero ingreso financiero para el Estado.

**DECOMISOS.-** Lo primero que se hará en este punto será diferenciar a los Decomisos de las Confiscaciones, ya que en el Artículo 22 de Nuestra Carta Magna se prohíbe la confiscación:

**“Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, los azotes, la marca, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes, y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.**

**No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas”.**

**Se analizará ahora su acepción jurídico penal en la cual el decomiso consiste en la pérdida a favor del Estado de los bienes utilizados como instrumentos de un delito, ahora bien, se puede diferenciar al decomiso de la confiscación de bienes, ya que la segunda consiste en la apropiación que hace en su favor el Estado de los bienes de una persona sin ningún sustento ni justificación jurídica.**

**Entonces se entiende que el decomiso se puede realizar por una sanción a la legislación administrativa o en los casos indicados en el Código Penal, en el que una autoridad judicial, como medida preventiva y de seguridad incauta los instrumentos y efectos del delito, y en cambio la confiscación es una medida arbitraria, sin sustento legal.**

**En base a lo anterior, se puede observar que los decomisos constituyen un ingreso financiero para el Estado que queda enmarcados dentro del rubro genérico de los productos, ya que al pasar a formar parte de los bienes del Estado, los bienes decomisados deben de venderse en subasta pública para cubrir los daños cometidos por el hecho ilícito.**

**NACIONALIZACIONES.-** La Nacionalización es un acto unilateral del Estado, en virtud de la cual se establece que determinada actividad económica queda reservada de manera exclusiva al Estado, y como consecuencia, se expropia todos los bienes y recursos propiedad de los particulares que habían venido desarrollando dicha actividad con anterioridad a la intervención estatal. Podemos ver que se designa con el nombre de "empresas nacionales" a aquellas que antes pertenecientes a particulares, han sido asumidas por el Estado.

Con lo anterior, se puede observar que las Nacionalizaciones forman parte de los ingresos financieros del Estado, veamos algunos ejemplos: **Petróleos Mexicanos y La Comisión Federal de Electricidad.**

**PRIVATIZACIONES.-** Contrarias a las nacionalizaciones, están las privatizaciones, como últimas tendencias económicas en el manejo de un Estado, como consecuencia de las fallidas nacionalizaciones e intervenciones estatales inspiradas en la equidad y justicia social las cuales no cumplieron con su objetivo.

Se puede entender a las privatizaciones como el acto unilateral por parte del Estado por virtud del cual este se desprende de empresas y entidades que tenía bajo su control exclusivo, para transferirlas a cambio de un precio a inversionistas, tanto nacionales como extranjeros con el objetivo de que estas actividades sean desarrolladas en un plano del sector de la economía privada sin intervención alguna por parte del propio Estado.

La experiencia ha demostrado que las privatizaciones constituyen ingresos financieros para el Estado por dos razones:

1.- La primer razón es que al vender el Estado una Empresa Nacional se reducen la cargas presupuestarias del Estado para mantener y subsidiar a esa Empresa.

**2.- Por que los ingresos provenientes de la venta de estas empresas constituyen fondos y reservas para el Estado.**

***CAPITULO SEGUNDO***

***PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS  
IMPUESTOS***

## CAPITULO SEGUNDO

### PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS

#### 2.1.- Principios Constitucionales de los impuestos.

##### 2.1.1.- Principio de Legalidad.

##### 2.1.2.- Principio de vinculación con el Gasto Público.

##### 2.1.3.- Principios de Proporcionalidad y Equidad.

##### 2.1.3.1.- Principio de Proporcionalidad.

##### 2.1.3.2.- Principio de Equidad.

Los principios Constitucionales de los impuestos derivan de uno fundamental que deben observar todas las normas jurídicas, éste es el Principio de Constitucionalidad, el cual, en esta materia fiscal, implica una sumisión a las características del orden jurídico que rige en México, puesto que se enuncia diciendo que "No basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la Ley aplicable, sino que esta Ley debe encontrarse fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos"<sup>(25)</sup>

Lo anterior significa que siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional, cumpliendo así con la jerarquía de la Ley.

Como consecuencia, los principios que en materia impositiva existen consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, representan las guías supremas y bases fundamentales de todo el orden jurídico-fiscal, esto debido a que todas las normas jurídicas que integran el orden jurídico-fiscal deben observar estos principios constitucionales y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario estas normas serán inconstitucionales y por lo

---

<sup>(25)</sup> Arrijoa Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal. 13ª ed. Ed. Themis. México 1998. P. 237.

tanto carecerán de validez jurídica y el afectado puede recurrir al juicio de amparo para impedir que le sean aplicadas las mismas.

Dentro del orden jurídico de cualquier estado, el primer rango se encuentra ocupado por la Constitución, y la función de ésta es expresar las bases fundamentales de dicho orden jurídico, entonces la legislación restante debe encontrarse apoyada en la Constitución y no contradecirla, de otra manera, un orden jurídico desprovisto de bases fundamentales que lo unifiquen y rijan, caería irremediablemente en un caos jurídico lleno de contradicciones. "Por eso la Constitución es indistintamente calificada como "Ley Fundamental" y como "Ley Suprema", por que a la vez que proporciona los principios jurídicos esenciales de todo Derecho Positivo, representa la norma superior a cuyos dictados debe subordinarse el resto de la legislación nacional"<sup>(26)</sup>

Por lo anterior, resulta de mucha importancia el adentrarse en el estudio de los principios Constitucionales de los impuestos, ya que con esto se conocerán las bases constitucionales en que se encuentran fundamentados éstos, bases que no podrán inobservarse o contradecirse, a las cuales deben apegarse todas las normas impositivas.

El texto de la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna vigente establece que:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

---

<sup>(26)</sup> IBIDEM P. 238.

Las fracción IV del artículo 31 Constitucional se desprenden los principios constitucionales de los impuestos, cuyo estudio va a constituir el objeto del presente capítulo:

#### **A).- PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

Ernesto Flores Zavala recalca que "los impuestos deben establecerse por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, impersonales y emanadas del poder legislativo".<sup>(27)</sup>

Efectivamente como ya se ha venido mencionando a lo largo de esta tesis, el principio de legalidad tributaria es indispensable para el establecimiento de los impuestos, tan es así que en la parte final de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución se establece que debe contribuirse para los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", ratificando de esta manera el principio de legalidad tributaria.

Este principio puede enunciarse mediante el aforismo adoptado por analogía del Derecho Penal "Nullun tributum sine lege" (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen).

En realidad no puede ser de otra manera, ya que la consagración de manera legal de todas las situaciones que se presenten en el ámbito hacendario es la única garantía que tienen los ciudadanos de que no serán víctimas de abusos por parte de quienes detentan el poder público, ya que la Ley señala hasta donde llega la potestad tributaria del Estado y con esto se consagra de manera legal no solo la obligación de tributar de los contribuyentes, sino también sus derechos, derechos que tiene en contraposición de esta potestad tributaria que tiene el Estado.

---

<sup>(27)</sup> Carrasco Iriarte Huco. Derecho Fiscal Constitucional. 3ª ed. Ed. Harla. México 1997. P. 172,173.

Se mencionarán ahora dos enunciados a los que obedece el principio de legalidad, tomados de Arrijo Vizcaíno:

a).- La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

b).- Por su parte, los contribuyentes solo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.<sup>(28)</sup>

Como lo ha expresado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no es sólo necesario que el tributo con que van a contribuir al gasto público los particulares este establecido en la ley para cumplir con el principio de legalidad establecido en la Constitución, sino también es necesario que en la ley se fije la cuantía o proporcionalidad, la cuota, la forma términos de computarla y pagarla, ya que de otro modo sería la autoridad y no la ley la que fijaría la proporcionalidad del impuesto y como resultado sería esta una contribución arbitraria.

Al resolverse el AAR 2821/33, se dijo lo siguiente:

Contribuciones. Para que la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, del estado y el Municipio en que residan sea proporcional y equitativa, como previene el artículo 31 Constitucional, es preciso que la Ley establezca no solo el impuesto, sino que, también, fije su cuantía y proporcionalidad, la cuota, forma y términos de computarla y pagarla, de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con la cual la tributación tendría un carácter arbitrario.

---

<sup>(28)</sup> Op. Cit. Supra (1). P. 259, 260.

AAR 2821/33, García Gelacio y coagraviado, 16 ab. 1934, unanimidad 5 votos, suplemento 1934, p. 1035.<sup>(29)</sup>

De la misma manera es aplicable lo dicho por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al decidir el 31 de agosto de 1976, el AR 5332/75. Las tesis respectivas determinan:

Impuestos elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley. Al disponer el artículo 31 Constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y el Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, este establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige 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 a arbitrariedades de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no queda otra sino 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 residan.

AR 5332/75, Blanca Mayerberg de González, 31 de Agosto de 1976. Unanimidad 15 votos. Vols. 91-96, primera parte, p. 90.<sup>(30)</sup>

Impuestos, principio de legalidad en materia de, consagra la Constitución Federal. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 Constitucional, fracción IV: "Los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" y

---

<sup>(29)</sup> Carrasco Iriarte Hugo. Op. Cit. Supra (27). P. 173.

<sup>(30)</sup> IBIDEM P. 173,174.

esta, 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 se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo 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, mediante sus representantes, los que 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 de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda 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 y autorizados por disposición general anterior, y esta reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen Constitucional Mexicano, sea cual fuere el pretexto conque pretenda justificárseles.

AR 5332/75. Blanca Mayerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad 15 votos, Vols. 91-96, primera parte. P. 92.<sup>(31)</sup>

---

<sup>(31)</sup> IBIDEM. P. 176.

Con lo anterior se puede observar que el principio de legalidad de los impuestos se refiere no solo a que éstos deben estar establecidos en una ley, sino que también deben establecerse por ley sus elementos como son:

- a) Sujeto activo.
- b) Sujeto pasivo.
- c) Objeto (hecho generador)
- d) Cuota
- e) Base
- f) Tasa, Tarifa
- g) Forma y época de pago.

#### **B) Principio de vinculación con el gasto público**

La multicitada fracción IV del artículo 31 Constitucional en su parte inicial establece: "Son obligaciones de los mexicanos. IV el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan..." Es muy clara esta disposición constitucional y establece que las contribuciones deben aplicarse al gasto público, desde este punto de vista no se contempla la posibilidad de la creación de disposiciones impositivas que tengan fines extrafiscales.

Al hacer este señalamiento, la Constitución justifica con plenitud la principal justificación de la relación jurídico tributaria, ya que los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta y las obras que el mismo realiza.

"Debe existir una estrecha vinculación e interdependencia entre ambos conceptos y la imposibilidad de desligarlos, es más, puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, ya que las principales causas de la

evasión impositiva se localizan en la indebida atención de los servicios públicos".<sup>(32)</sup>

Sería sumamente lamentable que los gobernantes de un país distrajeran los ingresos tributarios del gasto público y los utilizaran en su beneficio personal, ya que como la historia ha demostrado palpablemente en innumerables ejemplos que, cuando esto ha sucedido, han sido calificados por sus gobernados como corruptos, e incluso en muchas ocasiones se han revelado de manera abierta dejando en la historia un desagradable recuerdo de lo que no debe suceder.

Por esa razón, y previniendo cualquier desviación, la Constitución mexicana impone a la autoridad el deber de destinar las contribuciones al gasto público, para así satisfacer las necesidades básicas de la población que es a lo que está obligado el Estado, al mismo tiempo, la Constitución establece la obligación a los gobernantes de ofrecer a la población un informe detallado de la manera en que se han utilizado los fondos públicos.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su Tesis 541 ha dispuesto que de acuerdo con el Artículo 31 fracción IV de la Constitución, para que un impuesto tenga validez constitucional se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: que sea 1.-proporcional, 2.-equitativo y 3.- que se destine al gasto público.

La tesis en cuestión a continuación se transcribe:

Impuesto, destino de los, en relación con los obligados a pagarlos. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo; y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el

---

<sup>(32)</sup> Op. Cit. Supra (3) P. 244

impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que esta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos.

T. LXV. Arrigunaga Peón, Manuel de, P. 2723.

T. LXIX. Cabezut, Alberto M. y coagraviados. P. 398; Cabezut Alberto M. y coagraviados. P. 5432.

T. LXXIII, Bolaños García Fulgencio. P. 813.

T. LXXV. Mora Manuel F. P. 3603.

Apéndice al semanario Judicial de la Federación 1917-1954. P.1000.

C).- Principios de proporcionalidad y equidad.

La Constitución Federal en su multicitado artículo 31 fracción IV, en su parte final establece, que los obligados a contribuir con los gastos públicos deben hacerlo "de manera proporcional y equitativa que marcan las leyes".

El análisis de los principios de proporcionalidad y equidad es uno de los puntos más debatidos dentro del Derecho Fiscal, ya que existen discrepancias en cuanto a si se trata de dos principios o de uno solo.

De esta manera, autores como Ernesto Flores Zavala, Servando J. Garza, opinan que es un absurdo intentar separar estos dos principios constitucionales y afirman que es uno solo, ya que aluden que al interpretar la expresión "proporcional y equitativa" se encontrará que es significado de justicia y afirman que lo que el Constituyente pretendió expresar fue que los impuestos fueran justos.

Sobre este respecto se puede pensar que las opiniones de estos autores es la correcta ya que en un principio lo que el legislador intentó explicar con esto es

que los impuestos fueran justos, pero sin embargo, con el tiempo este concepto ha venido evolucionando y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha venido a ampliar más este concepto, al decirnos en sus opiniones que para que un impuesto sea válido debe reunir los requisitos de proporcionalidad por un lado y el de equidad por otro, y atendiendo a esta evolución que ha venido sufriendo la legislación fiscal mexicana se puede hablar de que son dos principios y no uno solo.

A mayor abundamiento, se mencionará la jurisprudencia de la Suprema Corte, visible en el tomo LXXVI, página 794, del semanario judicial de la federación, que a la letra dice lo siguiente:

“De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos”.<sup>(33)</sup>

Así de esta manera José Rivera Pérez Campos, antiguo ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Andrés Serra Rojas y Emilio Margain Manatou comparten el criterio de que son dos principios.

Y en base a lo anterior, se procederá a analizar cada uno de estos principios por separado.

---

<sup>(33)</sup>Op. Cit. Supra (3). P. 248.

## PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.-

La definición aportada por Serra Rojas es la siguiente: "Proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí".

Aplicando esta definición en materia fiscal se puede decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.<sup>(34)</sup>

En base a lo anterior, el principio de proporcionalidad significa que cada sujeto debe contribuir con los gastos públicos de acuerdo a sus respectivas capacidades económicas aportando una parte justa de sus ingresos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos que haya percibido, pues en este último caso se estaría utilizando la potestad tributaria que tiene el Estado para que éste confisque los bienes de sus ciudadanos.

En este orden de ideas, el principio de proporcionalidad significa que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad contributiva de cada sujeto, de manera que las personas que obtengan elevados ingresos tributen en forma cualitativamente superior al de los medianos y reducidos recursos.

Por eso se sostiene que los únicos impuestos que se ajustan al principio de proporcionalidad son los que están fijados con tarifas progresivas, ya que ésta es la única manera de que en términos cualitativos corresponda a un ingreso superior una contribución mayor.

---

<sup>(34)</sup> Serra Rojas. Citado por Arrijo Vizcaíno Adolfo. Op. Cit. Supra (3). P. 248.

“El principio de Proporcionalidad esta estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos.”<sup>(35)</sup>

Los anteriores conceptos están plasmados por el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que ha separado el concepto de proporcionalidad y a continuación se transcribe:

“Todos son los llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en conceptos de progresividad; estos principios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación”. (Presidencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1969. Jurisprudencia. Sala administrativa. P. 52.)<sup>(36)</sup>

Hay un tercer aspecto que no se debe perder de vista en el principio de proporcionalidad que se esta analizando Este principio debe considerarse en relación a la economía general de un país, de tal manera que las cargas tributarias se distribuyan, justa y adecuadamente entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes. Es decir, no basta con que se grave a los ciudadanos en función de sus respectivas capacidades económicas; es además necesario que los gravámenes se repartan equilibradamente entre las diversas fuentes de riqueza, con el objeto de que no sean una o dos las que preferentemente sostengan al Fisco.

---

<sup>(35)</sup> Op. Cit. Supra (3). P. 248.

<sup>(36)</sup> IBIDEM. P. 250.

Es atinado hacer un resumen de los enunciados que atienden el principio de proporcionalidad:

La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya no solo cuantitativa, sino cualitativamente en función de dicha capacidad.

Una parte justa y adecuada de los ingresos o utilidades percibidos por cada contribuyente como factor determinante para fijar la base gravable.

Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el país, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto que no sean solo una o dos de ellas las que lo soporten en su totalidad.

## PRINCIPIO DE EQUIDAD

La equidad significa la aplicación de la justicia a cada caso concreto, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Para redundar en lo anterior, Margain Manatou estima que un tributo será equitativo cuando su impacto económico "sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación" <sup>(37)</sup>

De lo anterior se puede concluir que el común denominador del principio de equidad es la "igualdad". Lo anterior significa que para el debido cumplimiento de este principio Constitucional las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los contribuyentes que se encuentren colocados en idénticas situaciones, y por lo tanto no deben existir discriminaciones de ninguna especie.

Dentro de este contexto, se debe entender que el principio de equidad va a significar, la igualdad ante la misma Ley Tributaria, de todos los contribuyentes de

---

<sup>(37)</sup> IBIDEM. P. 251.

un mismo tributo; los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente en hipótesis de causación, ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc, debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

Para ilustrar lo anterior, cabe transcribir la parte medular de la Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la Ley y que no se encuentren en esa misma situación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual....”.

(Tesis del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 321 del informe de actividades rendido por su presidente al terminar el año de 1974).<sup>(38)</sup>

Después de analizar los dos principios Constitucionales de los impuestos más controvertidos (proporcionalidad y equidad) se puede llegar a las siguientes definiciones:

“La proporcionalidad puede definirse como el principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar físicamente una parte justa y razonable de sus ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes

---

<sup>(38)</sup> Op. Cit. Supra (3). P. 252.

de riqueza existentes en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.<sup>»(39)</sup>

“Por su parte, a la equidad puede definirse como el Principio en virtud del cual, por mandato Constitucional las Leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera) con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad.”<sup>(40)</sup>

Después de analizados estos principios de proporcionalidad y equidad de los impuestos, establecidos en el Artículo 31 fracción IV de la forma que se quieran manejar (unitaria o separadamente), cabe mencionar que su característica esencial radica en la justicia como bien es señalado por autores como Ernesto Flores Zavala y Servando J. Garza al afirmar que esto es lo que pretendió expresar el Constituyente en la redacción del ya multicitado Artículo 31 Constitucional en su fracción IV, pero que conforme al paso del tiempo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación los ha interpretado de manera separada, pero aún así, al emitir sus interpretaciones, su esencia la encuentran en la Justicia Tributaria.

---

<sup>(39)</sup> Op. Cit. Supra (3). P. 256.

<sup>(40)</sup> IDEM.

## *CAPITULO TERCERO*

### *EL IMPUESTO*

## **CAPITULO TERCERO**

### **EL IMPUESTO**

#### **3.1.- El Impuesto.**

##### **3.1.1.- Ingresos del Estado.**

##### **3.1.2.- Definición de Impuesto.**

#### **3.2.- Principios teóricos del los impuestos.**

##### **3.2.1.Principio de Justicia.**

##### **3.2.2.-Principio de generalidad.**

##### **3.2.3.-Principio de uniformidad.**

##### **3.2.4. Principio de certidumbre.**

##### **3.2.5.- Principio de comodidad.**

##### **3.2.6.- Principio de economía.**

##### **3.2.7.Principio de política financiera.**

##### **3.2.8.- Principio de economía pública.**

##### **3.2.9.- Principio de equidad.**

##### **3.2.10.- Principio de administración Fiscal.**

Ya que esta tesis trata en particular del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), y este se encuentra incluido dentro de la clasificación de los ingresos del Estado, en los ingresos tributarios (como se muestra dentro del cuadro sinóptico) se empezará en este capítulo a estudiar lo que es el Impuesto y se abarcará la Definición y principios teóricos de éste.

## **INGRESOS DEL ESTADO**

### **A).- INGRESOS TRIBUTARIOS**

☞ **IMPUESTOS ( \*I.V.A.)**

☞ **APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL**

☞ **DERECHOS**

- ☞ CONTRIBUCIONES ESPECIALES
- ☞ TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES ACCESORIAS.

## **B).- INGRESOS FINANCIEROS**

- ☞ EMPRESTITOS
- ☞ EMISION DE MONEDA
- ☞ EMISION DE BONOS DE DEUDA PUBLICA
- ☞ MORATORIAS Y RENEGOCIACIONES
- ☞ DEVALUACIONES
- ☞ REVALUACIONES
- ☞ PRODUCTOS
- ☞ EXPROPIACIONES
- ☞ DECOMISOS
- ☞ NACIONALIZACIONES
- ☞ PRIVATIZACIONES

**(RECORDAR QUE ESTE CUADRO SINOPTICO YA HA SIDO ESTUDIADO EN**

**EL CAPITULO PRIMERO)**

### **DEFINICION**

Hay que recordar lo que son los ingresos tributarios del Estado, y por esto se debe entender que son todas aquellas prestaciones y recursos económicos (en dinero o en especie) que el Estado obtiene de los particulares y éstos los aportan sacrificando una parte proporcional de sus ingresos o utilidades para contribuir con los gastos públicos.

Los ingresos tributarios son: impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones especiales, tributos accesorios.

Haciendo referencia en particular a los Impuestos cabe señalar que es el ingreso tributario más importante que recibe el Estado, esto obedece a que éste es la contribución por excelencia, y a la propia naturaleza del impuesto, ya que este refleja de la forma más clara el objetivo que el Estado persigue con la relación jurídico-tributaria, el cual es que el Estado obtenga una parte proporcional de los ingresos o utilidades de los particulares gobernados de manera obligatoria para destinarlos al gasto público, como se ve, se trata de un acto que deriva del poder público, ya que es un acto obligado y el Estado tiene los medios necesarios para hacer cumplir a los particulares con su obligación de tributar, a esto se le llama la potestad tributaria del Estado.

Impuesto, como su nombre lo indica es una imposición que hace el Estado a los particulares, y estos últimos se ven obligados a cumplir con dicha imposición y a cambio de esto no reciben nada; es cierto que el pago de impuestos sirve para que el Estado preste una serie de servicios públicos y realice una serie de actividades de interés general de las cuales son beneficiarios los particulares, pero sin embargo, a lo que se hace referencia es que "el pago de impuestos no conlleva para el contribuyente la recepción automática e inmediata de una contraprestación como sucede con otros tributos, particularmente con los derechos y contribuciones especiales"<sup>(41)</sup>

Para la imposición de esta contribución no hay otra justificación más que la necesidad que tiene el Estado para cubrir el gasto público. Este gasto público en la actualidad se ve caracterizado por un continuo y gran crecimiento de las funciones que tiene el Estado, al incrementar las funciones públicas, por consecuencia incrementa el gasto público, por lo cual es apremiante tener año con año un aumento en el presupuesto de egresos del Estado y como consecuencia lógica debe aumentar a la par el presupuesto de ingresos del mismo, se habla de un aumento en el presupuesto de año con año ya que la Ley de ingresos y el presupuesto de egresos de la federación se elabora y aprueba de manera anual

---

<sup>(41)</sup> Arrijoa Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal. 13 ed. Ed. Themis. México 1998. P. 318.

con fundamento a lo establecido en el artículo 74, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En las sociedades actuales el problema de los impuestos ha crecido de manera insospechada, lo cual obedece a dos facetas:

1.- La primera es la potestad tributaria que tiene el Estado para imponer esta contribución a los particulares, y que el Estado debe, con el transcurso del tiempo, aumentar los impuestos a los contribuyentes para cubrir el gasto público que crece también con el transcurso del tiempo.

2.- La segunda es que los contribuyentes se ven cada vez más afectados, "ya que cada vez tienen que sacrificar una parte más considerable de sus ingresos o ganancias en beneficio de un ambiguo concepto de interés general".<sup>(42)</sup>

De lo anterior deriva la importancia de establecer que todas las contribuciones deben estar perfectamente establecidas dentro del más estricto marco de legalidad tributaria, el cual está perfectamente encuadrado por la Constitución Federal.

Ahora se analizará la Definición del Impuesto, existen un sin número de definiciones de lo que es el Impuesto, tantas como tratadistas de la materia fiscal hay, por lo tanto, se estudiarán algunas de ellas:

De la Garza lo define como:

" El Impuesto es una prestación tributaria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos"<sup>(43)</sup>

---

<sup>(42)</sup> Op. Cit. P. 319.

<sup>(43)</sup> De la Garza. Citado por Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Segunda ed. Ed. Harla. México 1998.P. 61.

Rodríguez Lobato aporta la siguiente definición:

**"El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la Ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato".** <sup>(44)</sup>

El artículo segundo del Código Fiscal de la Federación del 30 de Diciembre de 1966, Vigente hasta el 31 de Diciembre de 1982 ofrece una definición con una doble ventaja: 1.- No es solo una mera definición doctrinaria, 2.- Si no que formó parte de nuestro derecho positivo, esta definición resume diversas opiniones de destacados especialistas mexicanos como Joaquín B. Ortega y Guillermo López Velarde, este último fue presidente durante muchos años del Tribunal Fiscal de la Federación:

**"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que la Ley fija con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".**

En seguida se analizará la definición adoptada por el Código Fiscal de la Federación Vigente:

**Artículo Segundo: " Impuestos son las contribuciones establecidas por la ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II , III y IV de este artículo".**

Analizando la última definición aquí citada, la cual es la adoptada por el Código fiscal de la Federación Vigente; al respecto se indica que es una definición bastante deficiente por las razones que en seguida se exponen:

---

<sup>(44)</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Segunda ed. Ed. Harla. México 1998. P. 61.

1.- En primer lugar una definición indica lo que el objeto definido es y no lo que no es, por lo tanto una definición no debe hacerse nunca por exclusión, entonces, como se puede observar, la aportada por el Código Fiscal Vigente no es una definición, ya que no indica lo que el Impuesto es, sino lo que no es, o sea, lo hace por exclusión, al decir "que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, y IV de este artículo (a saber, II.- aportaciones de seguridad social , III.- Contribuciones de mejoras y IV.-Derechos).

2.- Se puede observar en seguida que esta definición no hace mención a que los impuestos son aportaciones que pueden ser cubiertas en dinero o en especie.

3.- Sobre todo esta definición excluye la finalidad que deben tener todas las contribuciones que son "el gasto público", finalidad establecida en el artículo 34 constitucional en su fracción IV.

Por todo lo anterior, se puede observar que esta última definición no deja claro el concepto de Impuesto, por lo cual se tomarán en cuenta las otras tres definiciones para analizar sus elementos y estudiar el concepto de Impuesto; las cuales a mi juicio, contienen los elementos esenciales para definir el Impuesto y ofrecen un claro panorama de lo que éste es.

En seguida se analizarán los elementos de la definición del Impuesto:

1.- Como se puede observar en las definiciones anteriores se hace mención a que esencialmente todo impuesto implica una prestación.- Analizando lo que indica el derecho Civil, la prestación es la obligación de dar o de hacer. En la materia fiscal, y específico en este tema, esta prestación es la obligación que tienen los contribuyentes de sacrificar una parte de sus ingresos y de sus utilidades y entregársela al Estado para que éste lo destine al gasto público.

2.- Según lo dispongan las leyes respectivas, esta prestación deberá ser cubierta por los contribuyentes en dinero o en especie.- Se aclara que por pago en dinero debe entenderse aquel que se hace con moneda de curso legal dentro del

territorio de la república Mexicana, o sea, en pesos mexicanos, que es la unidad del sistema monetario mexicano, esto según lo dispuesto por el artículo primero de la Ley monetaria en vigor, en tanto que por pago en especie se debe entender toda aquel que se efectúa con bienes distintos a la moneda de curso legal pero que tienen un valor indudablemente económico.

Se debe dejar perfectamente establecido, que según el sistema fiscal mexicano, que la regla general para que los contribuyentes cubran sus impuestos es por medio de dinero (moneda de curso legal); solo de manera muy excepcional la Ley dispone lo contrario, o sea, que sean cubiertos en especie, un caso que ilustra lo anterior es el Impuestos Federal Sobre Servicios Declarados de Interés público por Ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación, que en los términos del decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de Diciembre de 1968, se cobra a las empresas concesionarias de canales de televisión, y que consiste simplemente en que las mismas deben de cubrir dicho gravamen poniendo a disposición del Estado el 25% de su tiempo programado de transmisiones.

3.- Otro elemento importante de la definición que se esta analizando es la legalidad tributaria.- Ya se dejó claro con anterioridad que ningún impuesto puede tener validez si previa y expresamente no esta contemplado en una ley, ya que el principio de legalidad tributaria ( el cual se analizará más adelante) es la única garantía que tiene el contribuyente en contraposición de la potestad tributaria que tiene el Estado, de que las disposiciones impositivas se encontrarán siempre apegadas a derecho y que por lo tanto no será víctima de un abuso económico por parte de quienes detentan el poder público.

4.- Los impuestos deben encontrarse en normas de carácter general.- Con lo anterior se hace referencia a que todos los impuestos deben de estar contenidos en normas de carácter general, o sea, que deben de aplicarse sin distinción ni discriminación a todas las personas que por cualquier motivo se encuentran dentro de la hipótesis normativa. "Cabe señalar que generalidad no implica que todas las

personas deben de pagar el impuesto, sino que todas aquellas personas que se encuentren dentro de la hipótesis normativa, o sea, que realicen el supuesto que en la propia Ley se consigna como correspondiente hecho generador del impuesto". <sup>(45)</sup>

5.- Otro elemento es la obligatoriedad.- Ya que cuando una persona se coloca dentro de la hipótesis normativa de un impuesto, queda automáticamente obligada a cubrirlo, es obvio que si los impuestos son el principal ingreso tributario que el Estado percibe, éste no puede dejar su pago oportuno al arbitrio y buena disposición de los contribuyentes, claro que en principio eso es lo que se espera, que los contribuyentes paguen de forma espontánea, pero si esto no sucede, las normas impositiva, como cualquier otra norma de derecho público, son obligatorias y coercitivas, lo cual quiere decir que todas las personas deben acatarlas, apercibidas que de no hacerlo, el Estado ejercitará en su contra los mecanismos que la misma Ley señala para obligarlos a cumplir aún en contra de su propia voluntad.

6.- Otro elemento que debe contener la definición de impuestos, es que éstos pueden estar a cargo de personas físicas o morales.- De acuerdo con lo que dispongan las leyes fiscales correspondientes, pueden ser contribuyentes las personas físicas y las personas morales, ya que todas las personas tanto físicas como morales, nacionales o extranjeras que se coloquen dentro de las hipótesis normativas que contempla la legislación impositiva mexicana, quedan obligadas a cubrir los impuestos.

7.- Un elemento fundamental en la definición de impuesto, es la vinculación entre éste y el gasto público.- Lo anterior significa que los impuestos deben ser destinados a cubrir el gasto público, o sea, a la prestación de servicios públicos y a la realización de obras públicas y actividades de interés general por parte del Estado a las cuales esta obligado el mismo. Es muy importante incluir este

---

<sup>(45)</sup> Op. Cit. Supra (3). P.322.

elemento en la definición de impuesto ya que el destino al gasto público es la única justificación de la relación jurídico tributaria "Y en esa medida el Estado posee no solo la autoridad legal, sino fundamentalmente autoridad moral para exigir de la ciudadanía el pago fiel y oportuno de sus impuestos"<sup>(46)</sup>

8.- El último de los elementos que se analizará para la definición de impuesto, es el que a cambio de los impuestos no existe para el contribuyente una contraprestación directa o inmediata o un beneficio especial.- Al respecto se mencionará que por el pago de sus impuestos los contribuyentes no reciben nada a cambio, ya que la relación jurídico-tributaria en un principio es una relación unilateral, en la cual el Estado esta facultado para exigir al contribuyente el pago oportuno de sus impuestos y el contribuyente esta obligado a cubrir esta prestación sin recibir nada a cambio; es cierto que a cambio de sus impuestos el contribuyente se beneficia con una serie de servicios y obras públicas que el Estado realiza pero "es un beneficio indirecto y compartido"<sup>(47)</sup>

Lo anterior significa que lo mismo se beneficia quien paga impuestos como quien no paga, o quien paga más como quien paga menos. Cuando la población hace uso de las avenidas, parques, jardines, alumbrado público, etc, no se hace ninguna distinción de acuerdo con su capacidad impositiva, sino que todos aprovechan de forma indistinta las obras y servicios.

Por lo anterior, cabe afirmar que la población por el pago de sus impuestos no recibe nada, al menos no en forma directa o inmediata.

Con los anteriores elementos he formado una definición propia de Impuesto:

"Impuesto es toda aportación en dinero o en especie que dentro de un marco de legalidad tributaria establece el Estado y tienen el carácter de general y obligatorias, a cargo de personas físicas o morales , que se destinan a cubrir el

---

<sup>(46)</sup> Op. Cit. Supra (3). P. 324.

<sup>(47)</sup> Op. Cit. Supra (3). P. 320.

gasto público, y sin que exista para estas personas una contraprestación directa o inmediata”.

Después de haberse obtenido una definición de Impuesto, y comprender lo que éste es, ahora se analizarán sus principios teóricos.

## **PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS**

Varios tratadistas han elaborado principios teóricos de los impuestos, estos son principios fundamentales que los impuestos deben contener, y que por su acierto han inspirado a la legislación moderna, no importando que daten de mucho tiempo atrás, ésta es precisamente la importancia de estudiar los principios teóricos, el que éstos hayan inspirado a la legislación moderna.

Aquí se analizarán los principios teóricos elaborados por Adam Smith y por Adolfo Wagner.

En su libro “La Riqueza de las Naciones” Adam Smith formuló cuatro principios fundamentales de los impuestos, los cuales son:

- ☒ Justicia
- ☒ Certidumbre
- ☒ Comodidad
- ☒ Economía

### **A).- El principio de justicia**

Consiste en que los habitantes de una Nación están obligados a contribuir con el Gasto público en proporción lo más cercana posible a su capacidad económica, Y de la observancia o inobservancia de esto depende la equidad o la falta de equidad en la imposición.

Con el tiempo, el principio anterior, la doctrina lo ha desarrollado en otros dos principios que son:

- o Generalidad
- o Uniformidad

La generalidad significa que todas las personas puedan adecuarse a las hipótesis normativas de los impuestos, solo se exceptúa de lo anterior a las personas que no tengan capacidad económica para contribuir. "Se entiende que tiene capacidad económica contributiva la persona que percibe ingresos o ganancias por encima del mínimo de supervivencia, o sea, cuando esos ingresos rebasan la cantidad indispensable para que una persona y su familia subsistan"<sup>(48)</sup>

La uniformidad consiste en que se trate a los contribuyentes iguales de manera igual por la norma impositiva y a los desiguales de manera desigual por la misma, más no significa que se trate por igual a todas las personas.

#### B).- Certidumbre

Este principio consiste en que para que se eviten actos arbitrarios de autoridad, los elementos de los impuestos deben estar perfectamente determinados, estos elementos esenciales son: Sujeto, Objeto, Base, Tasa o Tarifa. (El estudio de estos elementos se realiza más adelante)

#### C).- Principio de Comodidad

Este principio atiende al hecho de que los impuestos deben recaudarse en el periodo y de manera que sea más conveniente al contribuyente, ya que de esta manera hay más ventaja para que el contribuyente realice su pago y se facilita la

---

<sup>(48)</sup> Op. Cit. Supra (44). P. 62.

recaudación, por lo tanto hay menos posibilidades de que el Estado tenga que hacer valer los mecanismos establecidos en la Ley para recaudar de manera forzosa, ya que habrá una mayor incidencia de contribuyentes que cumplan con su obligación de manera voluntaria.

D).- El cuarto principio es el de economía

Este principio establece que un impuesto debe tener el mayor rendimiento posible, esto significa que su recaudación no debe ser onerosa, "La diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la Nación tiene que ser la menor posible"<sup>(49)</sup>

Para lo anterior Enaudi ha señalado una regla "El costo de la recaudación que excede el 2% del total del impuesto es incosteable".

Adolfo Wagner hace la exposición de los principios teóricos de los impuestos en su "Tratado de Las Ciencias de las Finanzas". Expone estos principios en los siguientes cuatro grupos:

1).- Política financiera.- Este abarca a la suficiencia de la imposición y el de la elasticidad de la imposición.

Suficiencia de la imposición.- Significa que el establecimiento de los impuestos debe ser suficiente para cubrir las necesidades financieras de un país en un periodo determinado de tiempo, o sea, que al establecerse un impuesto debe hacerse en relación al gasto público que tendrá la Nación en un periodo determinado, en el caso de México esto se realiza de manera anual balanceándose el presupuestos de egresos con la Ley de ingresos.

Elasticidad de la imposición.- Consiste en que se debe tomar en cuenta que puede presentarse una variación en las necesidades financieras de un país , por lo cual se debe permitir que exista uno o varios impuestos que con un simple cambio

---

<sup>(49)</sup> Op. Cit. Supra (44). P. 63.

de tarifa , y sin que esto ocasione trastornos económicos, en caso necesario, de crisis, produzcan los recursos económicos indispensables para solventar el gasto público imperante en el momento.

2).- Economía Pública.- Aquí se abarca 1.- la elección de las clases de impuestos y 2.-la elección de las buenas fuentes de impuestos para que así el estado pueda allegarse los ingresos.

3).- Principios de equidad.- Aquí se agrupan los principios de 1.-Generalidad y de 2.-Uniformidad que se comentaron con anterioridad en el principio de justicia formulado por Adam Smith.

4).- Principios de administración fiscal.- Aquí se encuentran agrupados los principios de

1.-Fijeza en la imposición, que es el mismo que el de certidumbre, el cual se refiere que para evitar toda clase de abusos y arbitrariedades por parte de quienes detentan el poder público, debe existir certeza en los elementos esenciales de los impuestos;

2.- El de comodidad de la imposición, el cual de igual manera ya fue comentado y

3.-El de la tendencia a reducir de la mayor manera posible el costo de la recaudación de los impuestos.

## ***CAPITULO CUARTO***

### ***LOS ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS***

## CAPITULO CUARTO

### LOS ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

4.1.- Los Elementos de los Impuestos.

4.1.1.- objeto (hecho generador).

4.1.2.- Sujeto Activo.

4.1.3.- Sujeto Pasivo.

4.1.4.- Base (base gravable o base imponible)

4.1.5.- Cuota, tasa o tarifa. 4.1.6.- Forma y época de pago.

Para analizar los elementos de los impuestos se estudiará primero lo que es la Obligación Fiscal.

Como ya se ha mencionado a lo largo de esta tesis, el impuesto constituye una obligación, ésta es obviamente una obligación fiscal, se verán a continuación las siguientes definiciones de obligación fiscal:

Emilio Margain la define como " el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una obligación pecuniaria excepcionalmente en especie."<sup>(50)</sup>

De la Garza sostiene que "de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación de un tributo."<sup>(51)</sup>

---

<sup>(50)</sup> Emilio Margain. Citado por Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Segunda ed. Ed. Harla. México 1998. P. 110.

<sup>(51)</sup> De la Garza. Citado por Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Segunda ed. Ed. Harla. México 1998. P. 110.

A continuación se procede a analizar los elementos de los impuestos:

## **OBJETO (HECHO GENERADOR)**

De la definición de obligación fiscal formulada por De la Garza se observa que para que nazca o surja esta, es necesario la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, la legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis de cuya realización depende el nacimiento de la obligación fiscal, bien, este es un hecho previsto solo de manera hipotética en la norma jurídica, y al darse en la realidad, genera la obligación tributaria.

Se debe distinguir entre lo que es el hecho hipotético, llamado hecho imponible, el cual solo existe idealmente en la legislación tributaria, de lo que es el hecho generador u objeto, el cual surge cuando se cumple en la realidad con los elementos contenidos en la hipótesis.

Esto se debe a un principio fundamental de la ciencia jurídica que establece que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto, este método de redacción es seguido de forma escrupulosa por el derecho fiscal, cuyas normas jurídicas parten siempre de hipótesis o supuestos.

Con base en lo anterior, se puede afirmar que el nacimiento de un impuesto tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa hacendaria aplicable, realizando con esto el hecho generador del mismo, a lo que se le llama objeto del impuesto.

### **Sujeto Activo.**

El artículo 31 Constitucional da la pauta de a quiénes se debe considerar como sujetos activos de las contribuciones, cuando cita que las contribuciones atenderán a la federación del Distrito Federal, a los estados y al Municipio.

Toda obligación, presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquél en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier tributo se efectúa en favor del Fisco, el que como ya se señaló en el capítulo primero de esta tesis, es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones. Por eso se afirma, que el estado es el Sujeto activo de la relación Jurídico-tributaria.

En este orden de ideas, en la obligación fiscal existe un sólo sujeto activo de dicha obligación, y éste es el Estado, ya que solo él, como ente soberano está investido de la potestad tributaria para poder exigir a los sujetos pasivos, el cumplimiento de esta obligación. En los estados organizados federalmente, no sólo el Estado Federal es el que tiene esta cualidad de sujeto activo de la obligación fiscal, sino que también la entidades federativas están investidas de esta potestad tributaria, pero únicamente en lo que respecta a su régimen interior y ejercen esta potestad con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas en la Constitución Federal en la cual también se señala que están investidas de ésta potestad tributaria.

En México, La Suprema Corte de justicia de la nación, ha precisado el alcance de la soberanía de las entidades Federativas en relación con el estado Federal de la siguiente manera:

"Soberanía de los Estados, alcance de la, en relación con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Si bien es cierto que de acuerdo con el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los estados que constituyen la república son libres y soberanos, también lo es cierto que dicha libertad y soberanía se refiere tan sólo a asuntos concernientes a su régimen interno, en tanto no se vulnere el pacto federal. De acuerdo con el mismo artículo 40, los Estados deben permanecer en Unión con la Federación según los

principios de la Ley fundamental, es decir, de la propia Constitución. Ahora bien, el artículo 133 de la Constitución General de la República establece textualmente que “ esta Constitución, la leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con la aprobación del Senado, serán Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes o tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o Leyes de Estados”. Es decir, que aún cuando los Estados que integran la Federación, sean libres y soberanos en su interior, deberán sujetar su Gobierno, en el ejercicio de sus funciones, a los mandatos de la Carta Magna. De tal manera que si las leyes expedidas por las Legislaturas de los Estados resultan contrarias a los preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deben predominar las disposiciones del Código Supremo y no las leyes ordinarias impugnadas aún cuando procedan de acuerdo con la Constitución Local y de autoridad competente, de acuerdo con la misma Constitución Local.

Amparo en revisión 2670/69. Eduardo Amaya Gómez y Julio Gómez Manrique. 25 de Abril de 1972. Mayoría de 16 votos de los Señores ministros Guerrero López, Del Río, Rebolledo, Jiménez Castro, Rivera Silva, Huitrón, Rojina Villegas, Saracho Alvarez, Martínez Ulloa, Solís López, Canedo Aldrete, Salmorán de Tamayo, Yáñez Ruíz, Guerrero Martínez, Mondragón Guerra y el presidente Guzmán Neyra; contra el voto del ministro Burguete Ferrera, quien lo emitió en el sentido de que debe sobreseerse totalmente el juicio por improcedente en virtud de no haberse acreditado actos de aplicación. Ponente: Ministro del Río Rodríguez. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1972. Pleno. Página 360.<sup>(52)</sup>

---

<sup>(52)</sup>Op. Cit. Supra (1). P. 132.

Además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, pero en este caso su potestad tributaria esta subordinada a la del propio Estado, toda vez que es necesario que esta potestad este delegada por el propio Estado y de acuerdo a las leyes específicamente por él fijadas. Como ejemplo se puede mencionar el caso de determinados organismo independientes del Estado que colaboran con él en la administración pública, realizando funciones que originalmente están encomendadas al Estado, pero que éste, con el afán de atender mejor a la población las delega en estos organismos, estas funciones son entre otras, la prestación de servicios públicos y sociales, o bien la explotación de recursos o bienes de propiedad Nacional. En este orden de ideas, para que estos organismos cuenten con los medios económicos necesarios para poder operar financieramente, el Estado autoriza al Organismo a cobrar los tributos, en los términos y dentro de los límites establecidos en la propia Ley delegatoria del ejercicio de la potestad tributaria y dentro de la esfera de una determinada circunscripción territorial o en la esfera de una determinada categoría económica.

La principal atribución que tiene el Estado como sujeto activo de la obligación fiscal, consiste en exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la Ley impositiva correspondiente, y esta atribución es irrenunciable, esto significa que el Estado no puede actuar como cualquier acreedor común en el campo del derecho Privado renunciando a exigir el cumplimiento de la obligación. Claro que existen excepciones, pero solo en casos muy especiales, en los cuales puede admitirse que el contribuyente deje de cumplir con su obligación fiscal y no solo que el Estado no lo exija, sino que éste tome una determinación y emita un decreto en el cual declare extinguida total o parcialmente la obligación fiscal.

Pero la anterior excepción no puede hacerla el Estado bajo su libre arbitrio o voluntad, sino conforme a lo previsto en la Ley. Esta hipótesis se encuentra en el Art. 39 Fracción I del Código Fiscal de la Federación, que dispone que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general podrá condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a

plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o se trate de evitar o impedir que se afecta la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en los casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

En base a lo anterior, cabe puntualizar que este artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la federación establece que El Ejecutivo Federal, a través de resoluciones de carácter general” con lo cual se puede observar que no se pueden hacer concesiones ni exenciones a persona alguna de manera especial, sino que se harán a todas las personas que se encuentren dentro de la hipótesis de exención.

### **Sujeto Pasivo**

Como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que es aquél “a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar. Dadas las peculiaridades de la relación jurídico-tributarias, son los particulares, ciudadanos gobernados o administrados, los que agrupados bajo la denominación común de contribuyentes, deben contribuir, en los casos señalados por las leyes aplicables, al sostenimiento de los gastos públicos sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias. Por lo tanto asumen el papel de sujetos pasivos.”<sup>(53)</sup>

El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación expresa quienes poseen el carácter de sujetos pasivos de la obligación fiscal al señalar que:

“Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...”

---

<sup>(53)</sup> Arrijo Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal. Décima Tercera ed. Ed. Themis. México 1998. P. 118.

Con lo anterior se puede observar que existen dos tipos de sujetos pasivos, a saber son: personas físicas y personas morales, ya sean nacionales o extranjeras, y en el caso de las personas físicas, cualquiera que sea su sexo, edad, estado civil, domicilio, etcétera.

Para ahondar en esta tema, cabe mencionar que por personas físicas se entiende a todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, capaz de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto, pues aún los menores de edad y los incapaces, representados por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo o contribución.

Con base en lo anterior se puede notar que cualquier persona sea física o moral, nacional o extranjera, independientemente del lugar donde tenga su residencia, mientras realice un hecho generador de una obligación fiscal adquiere el carácter de sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria.

Se puede ahora, realizar una definición propia de lo que es el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria: " Es toda persona física o moral, nacional o extranjera que lleve a cabo el hecho generador del tributo".

A pesar de que la anterior definición la considero como la que define de mejor y más amplia manera lo que es el sujeto pasivo de la obligación fiscal, debe hacerse el señalamiento que existen otras personas, físicas o morales, quienes sin efectuar propiamente el hecho generador de la obligación tributaria, se encuentran obligados a cumplirla, como si hubiesen llevado a cabo el supuesto marcado en la norma fiscal.

Lo anterior tiene su origen en diversas relaciones de tipo jurídico que establece el actor directo del hecho generador con terceras personas, a este

respecto, la legislación Tributaria vigente, regula dos tipos de sujetos pasivos: 1.- Causante Directo, 2.- Responsable solidario.

Cabe hacer mención que a pesar de que La Legislación Tributaria vigente clasifica en dos tipos a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, en realidad son cuatro, pero agrupa a tres en el concepto de responsable solidario, a continuación veremos la clasificación:

- 1.- Sujeto Pasivo Contribuyente u Obligado Directo;
- 2.- Sujeto pasivo Obligado Solidario;
- 3.- Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución; y
- 4.- Sujeto Pasivo Obligado por Garantía.

#### **SUJETO PASIVO CONTRIBUYENTE U OBLIGADO DIRECTO**

Se define como "La persona física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional y/o en el extranjero, cuando en este último caso tenga establecido en México su domicilio".<sup>(54)</sup>

No hay mayor problema en estudiar a este sujeto pasivo, ya que es él directamente el que realiza el hecho generador del tributo, es el mismo quien se coloca dentro de la hipótesis normativa y por ende el mismo ocasiona que caiga sobre él, el deber tributario.

El obligado directo es el principal sujeto pasivo de las contribuciones, este es el único caso en que se aplica correctamente la denominación de causante, ya que al llevar a cabo el hecho generador del tributo, es él quien causa o provoca el cobro del gravamen.

---

<sup>(54)</sup> Op. Cit. P. 184.

De igual manera es al único al que se le puede denominar contribuyente, ya que es él el único que ve reducido o afectado su patrimonio al pagar sus contribuciones para sufragar el gasto público.

## **SUJETO PASIVO OBLIGADO SOLIDARIO**

Se Le define como "La persona física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley Tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del Fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo"(55)

Como Se puede ver en la definición anterior, el responsable solidario, como cualquier otro sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, puede ser una persona física o moral, nacional o extranjera.

El requisito esencial es que exista un vínculo jurídico entre el sujeto pasivo y el obligado directo.

El efecto principal de la responsabilidad solidaria, es que el responsable solidario queda obligado ante la autoridad fiscal en los mismos términos que el responsable directo, respecto de una contribución originalmente a cargo de este último.

La solidaridad permite al fisco elegir indistintamente entre el propio obligado directo y el obligado solidario para cobrar el tributo de que se trate, según convenga mejor a sus intereses.

Cuando un obligado solidario entera al Fisco el importe de una contribución, éste tiene el derecho de repetir dicho importe contra el obligado directo en la vía civil o mercantil según sea el caso. Siguiendo con este mismo lineamiento, cuando un obligado directo cumple con el pago de la obligación fiscal, el obligado solidario queda relevado de cualquier obligación por este concepto, ya que no es él el

causante, únicamente la ley le atribuye la responsabilidad solidaria para asegurar al máximo la recaudación de las contribuciones.

Siguiendo el principio de legalidad en las contribuciones, la responsabilidad solidaria solo puede existir cuando la propia ley aplicable así lo prevea.

## **SUJETO PASIVO OBLIGADO SUBSIDIARIAMENTE O POR SUSTITUCION**

Estos tipos de sujetos pasivos, son personas, generalmente físicas, que se encuentran legalmente autorizadas para aprobar, dar fe o autorizar un acto jurídico generador de contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que el obligado directo.

Para abundar más en este concepto se analizará la definición de Margain Manatou: "El responsable por sustitución es aquel que, en virtud de una disposición de la ley, es responsable del pago del crédito fiscal, no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino por que la conoció o paso ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de ésta categoría, los funcionarios públicos, los magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc".<sup>(56)</sup>

Se citará un ejemplo de este tipo de responsabilidad:

Artículo 26 fracción I del Código Fiscal de la Federación.- (Como ya se mencionó, la Legislación Fiscal vigente solo agrupa dos tipos de responsabilidad, la directa y la solidaria, pero para hacer más fácil el estudio aquí se divide a la solidaria en tres, por lo que este artículo en mención habla de la responsabilidad solidaria).

---

<sup>(56)</sup> IDEM P. 186

**I.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.**

**Se puede observar que se trata de una persona física, este sujeto sustituto siempre debe encontrarse investido de facultad legal de autorizar, certificar o autenticar determinados actos jurídicos generadores de tributos o contribuciones, como ejemplo se puede citar a un funcionario público encargado de formular liquidaciones impositivas, o un fedatario público a quien corresponda otorgar validez legal a determinadas operaciones como compraventa de bienes inmuebles, constitución de sociedades mercantiles, tramitación de sucesiones testamentarias, etc.**

**Estos actos llevados a cabo con la intervención del responsable sustituto deben constituir hechos generadores de tributos, originalmente a cargo de quienes los celebren, quienes son en principio los responsables directos.**

**Esta obligación se presenta bajo determinadas situaciones, o sea, cuando el fedatario o funcionario, no se cerciorara del pago o calculo correcto de los tributos generados por los actos celebrados bajo su intervención.**

**El principio de legalidad debe respetarse en toda la Materia Fiscal, por lo que la figura jurídico-tributaria del sujeto pasivo por sustitución solo se presenta en el caso de que la ley así lo prevea.**

**Al igual que en la solidaridad pasiva, el fisco tiene el derecho de efectuar el cobro del tributo omitido o enterado incorrectamente, tanto al responsable directo como al sustituto, en forma indistinta y según convenga mejor a sus intereses.**

**También aquí el responsable sustituto tiene el derecho de que, cuando ha sido él el que entere al Fisco de una contribución, repetir contra el causante directo, ya sea por la vía civil o mercantil, dependiendo del caso.**

Es más, aquí el Fisco puede tener una triple opción para exigir el tributo, puede escoger entre el contribuyente directo, el obligado solidario o el responsable por sustitución, un ejemplo se encuentra en el Artículo sexto de la Ley del Impuesto sobre la Adquisición de Inmuebles el cual establece:

“En las adquisiciones que se hagan constar en escritura pública los notarios, jueces, corredores y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad, lo harán constar en la escritura y lo enterarán en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio. En los demás casos los contribuyentes pagarán el impuesto mediante declaración ante la oficina autorizada que corresponda a su domicilio fiscal. Se presentará declaración por todas las adquisiciones aún cuando no haya impuesto a enterar.

Los fedatarios no estarán obligados a enterar el impuesto cuando consignen en escrituras públicas operaciones por las que ya se hubiera pagado el impuesto y acompañen a su declaración copia de aquella con la que se efectuó dicho pago.

El enajenante responde solidariamente del impuesto que deba pagar el adquirente.”

## SUJETO PASIVO OBLIGADO POR GARANTIA

Se define como la persona física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último, y cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto que de ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente.<sup>(57)</sup>

---

<sup>(57)</sup> Op. Cit. P. 188.

Margain Manatou señala a este respecto: "Son responsables por garantía, tanto los que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que estén respondiendo al pago de un crédito tributario, por el responsable contribuyente"<sup>(58)</sup>

El carácter del sujeto pasivo por garantía se adquiere como consecuencia de un acto libre de manifestación de voluntad, es decir, no deriva ni de la realización de un hecho generador de un tributo, ni del mantenimiento de algún tipo de relaciones jurídicas con el contribuyente directo, ni de la investidura de un funcionario público o fedatario.

El obligado por garantía puede ser una persona física o una persona moral, es más, en la práctica la gran mayoría de garantías fiscales son otorgadas por instituciones de fianzas debidamente organizadas y autorizadas con arreglo a la Ley y normalmente revisten el formato jurídico de sociedades mercantiles.

La figura del obligado por garantía tiene su origen en un principio de derecho fiscal que se expresa por medio del aforismo latino "solve et repete" (paga y repite), que significa que el fisco jamás litiga sin garantía. Así cuando un sujeto no está de acuerdo con el cobro de determinado impuesto y decide hacer valer en contra del mismo algún recurso o medio de defensa legal según proceda, paralelamente debe garantizar el pago oportuno del tributo impugnado, más el de los posibles recargos y multas, a fin de que si el medio de defensa interpuesto se resuelve a favor de la autoridad hacendaria, esta no tenga ningún problema en hacer efectivo dicho impuesto.

Esta figura jurídica también se hace extensiva al derecho Aduanero, ya que también la exigen como requisito indispensable para poder llevar a cabo determinadas operaciones de comercio exterior; a base de ejemplo, cuando un vehículo de manufactura extranjera se introduce en México, puede hacerlo libre de

---

<sup>(58)</sup> Margain Manatou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. P. 292.

impuestos bajo ciertas circunstancias, esto sucede cuando se otorga un permiso temporal (generalmente de 90 a 180 días), pues bien, en este caso se debe otorgar una garantía para respaldar el pago del impuesto de importación correspondiente si en un supuesto caso el vehículo no retorna en el plazo debido.

También cuando un contribuyente esta tramitando una exención de impuestos o un subsidio fiscal, se le exige una garantía que asegure al Erario Federal la pronta percepción de los tributos generados a cargo del solicitante, en el supuesto de que no le fuese otorgado la exención o subsidio.

Por lo tanto, la figura del sujeto obligado por garantía nace de la imperiosa necesidad económica que tiene el Estado de contar con medios para asegurar la percepción del importe de las contribuciones exigibles en los casos de que estas hayan quedado en suspenso por que el contribuyente haya interpuesto algún medio de defensa legal, se trate de alguna operación de comercio exterior que necesite asegurarse, o este en trámite algún subsidio o exención de impuestos.

El obligado por garantía adquiere expresamente el deber de responder ante la autoridad hacendaria por orden y cuenta del contribuyente directo del entero oportuno de una contribución originalmente a cargo de este último; para ello debe afectar en garantía un bien de su propiedad o responder patrimonialmente poniendo a disposición del Fisco sus recursos económicos si es que se trata de una institución de fianzas debidamente autorizada.

El Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, en sus fracciones VIII y IX hace referencia a: "quienes manifiesten su voluntad de sumir responsabilidad solidaria; y a "los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía"; y la fracción III del Artículo 141 de la misma Ley señala que entre las formas de garantizar el interés fiscal se encuentra la: " fianza otorgada por institución autorizada la que no gozara de los beneficios de orden y escusión.

Lo anterior significa que al volverse exigible en definitiva el impuesto de que se trate, el Fisco esta en entera libertad de hacerlo efectivo, cobrándolo en forma inmediata al sujeto pasivo obligado por garantía sin necesidad de tener que llevar a cabo previamente ninguna gestión de cobro ante el contribuyente directo.

En síntesis puede afirmarse que la figura jurídica del sujeto pasivo obligado por garantía se debe a la necesidad que tiene el Estado de asegurar por todos los medios posibles la percepción de los tributos exigibles.

## **LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA**

La responsabilidad objetiva se presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de ley como sujeto obligado pasivo directo de las contribuciones o tributos que no haya enterado al fisco el anterior propietario y que gravan dicho bien o negociación.

Esta figura se estableció en la ley debido a que el fisco puede ver afectado su poder recaudatorio en aquellas situaciones en las que un bien o un giro mercantil cambian de dueño, esta figura elimina posibles objeciones por parte de los contribuyentes fundadas en el hecho de que no debería obligárseles a pagar tributos generados con anterioridad a la fecha en la que adquirieron sus respectivos bienes o negociaciones.

La fracción IV del Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación establece que también son sujetos pasivos de la obligación fiscal: "Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades realizadas en la negociación cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma". A pesar de que el artículo de la ley tributaria citado con anterioridad hace referencia "a que

son responsables solidarios" los sujetos pasivos colocados dentro de esta figura, lo correcto es hablar de responsabilidad objetiva, ya que el sujeto pasivo de la obligación tributaria adquiere este carácter a través de una relación que tiene con un "objeto" y no por una persona o sujeto. Por lo tanto la responsabilidad se hace efectiva contra la persona que aparezca como propietario del objeto en el momento en el que la acción recaudatoria sea ejercitada, independientemente de que el hecho generador se haya ejercitado con anterioridad a la adquisición del objeto por parte del destinatario de dicha acción.

En base a lo anterior, la figura de la responsabilidad objetiva convierte al nuevo propietario de forma automática en sujeto pasivo obligado directo de la obligación tributaria. De esta manera se evita la pérdida de tiempo, dinero y esfuerzo en la localización de la persona que fue propietaria del objeto en la época en que se generaron las contribuciones, así mismo se evitan algunos actos de simulación jurídica encaminados a la defraudación fiscal.

#### **BASE (base gravable, base imponible)**

Este es otro elemento fundamental en los impuestos ya que ésta es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravable, a la que se le debe aplicar la tasa cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el impuesto.

Ya se ha hablado de que de acuerdo al principio de legalidad, todos los impuestos deben estar fijados por una ley, y la manera de hacerlo es por medio de la redacción en forma de hipótesis normativas (hecho hipotético) y de la realización de éstas en la realidad (hecho generador) surge la obligación fiscal. Bien de acuerdo también a este principio de legalidad, en la ley debe encontrarse perfectamente determinados todos los elementos del impuesto y por lo tanto debe encontrarse en ley fijado de forma clara cual es la base gravable de un impuesto.

## **CUOTA, TASA O TARIFA.**

Este elemento de los impuestos sirve para determinar en cantidad líquida los mismos, aplicándolo a la base gravable.

En el Derecho Fiscal Mexicano existen tres clases de tasas contributivas:

**TARIFA O CANTIDAD FIJA.-** En este caso se señala en la ley la cantidad exacta en moneda de curso legal que debe pagarse por unidad tributaria. Este tipo de tasa progresiva es de escasa proliferación en el sistema legal Mexicano, ya que debido a la cambiante economía nacional y a la devaluación constante de la moneda se pierde el poder adquisitivo de la misma y por lo tanto no se garantiza el ingreso al Fisco. Solo son utilizadas en leyes de estricta vigencia anual, como el Impuesto sobre Uso y Tenencia de Vehículos.

**CUOTA FIJA O TARIFA PROPORCIONAL.-** Es el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal. Este tanto por ciento señalado en la ley es fijo, sin importar el valor de la base. Como ejemplo se señala el Impuesto al Valor Agregado, el cual tiene sus tarifas fijadas en porcentajes fijos.

**TARIFA PROGRESIVA O TASAS ESCALONADAS.-** Aquí se establecen tasas diferentes cuyo impacto económico se va acrecentando de acuerdo y en la medida en que el monto de la base es mayor, y por el contrario decrece cuando dicho monto es menor.

En este tipo de tarifas el impacto económico va variando según aumente o disminuya el monto de los ingresos gravables, por lo tanto, y en términos generales, se considera que las tarifas progresivas son el tipo de tasa más justo y equitativo, pues al tomar en cuenta la disparidad de recursos de los contribuyentes, mantiene vigente el principio tributario que aconseja que los ciudadanos deben tributar según sus posibilidades económicas.

Una progresividad continua podría llevar a absorber el ciento por ciento de las utilidades y entonces se estaría en presencia de un tributo confiscatorio, lo cual se encuentra prohibido por la Constitución Mexicana, y entonces para evitarlo, a partir de cierto momento la progresividad se suspende y la tarifa ya no avanza, a pesar de que aumente la base.

## **FORMA Y EPOCA DE PAGO**

El pago constituye la forma más común aceptada para extinguir la obligación fiscal.

El cumplimiento o pago es la entrega de la cosa o cantidad debida.

La forma de pago que es aceptada en la legislación fiscal mexicana es en moneda nacional.

La época de pago es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto el pago debe hacerse en el momento que para tal efecto señala la ley.<sup>(59)</sup>

El legislador debe fijar el plazo o momento para enterar el crédito fiscal no solo cuando existe la comodidad para el contribuyente, sino también debe tomar en cuenta el momento en que la autoridad hacendaria tenga mayor control del mismo.

En México, el Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, establece que las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas y para el caso de que no exista disposición expresa, el

---

<sup>(59)</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla. Segunda ed. México 1998. P. 125.

**pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que corresponda según sea el caso.**

*CAPITULO QUINTO*

*EFECTOS DE LOS IMPUESTOS*

## **CAPITULO QUINTO**

### **EFFECTOS DE LOS IMPUESTOS**

- 5.1.- Efectos de los impuestos.**
- 5.2.- Efectos negativos de los impuestos.**
  - 5.2.1.- Fraude.**
  - 5.2.2.- Evasión.**
  - 5.2.3.- Elusión o Remoción.**
- 5.3.- Efectos positivos de los impuestos.**
  - 5.3.1.- Traslación o Repercusión.**
  - 5.3.2.- Percusión.**
  - 5.3.3.- Pro traslación.**
  - 5.3.4.- Retrotraslación.**
  - 5.3.5.- Incidencia.**

En este capítulo se tratará sobre los efectos de carácter económico que traen aparejados los impuestos para así poder analizar su impacto tanto en los contribuyentes afectados como en la economía de un país.

Como ya se ha insistido a lo largo de este trabajo, la importancia del Estado radica en los principios de servicio público y de bienestar general y para poder llevar esto a la práctica, el Estado debe contar con recursos materiales, o sea que debe poseer una estructura económica y financiera. Como ya se analizó en el primer capítulo, el Estado cuenta con poderosos medios de acción como son bienes patrimoniales, empréstitos, emisión de bonos, etcétera, pero estos no son suficientes por lo cual el Estado debe buscar la forma de allegarse recursos económicos y si en última instancia han sido los hombres los creadores del Estado con el propósito de contar con un órgano que resuelva problemas colectivos y que garantice el bienestar general, entonces es obvio que sean éstos, los mismos beneficiados, los encargados de proveer de los recursos financieros que requiere el Órgano Estatal.

Con base en lo anterior, el Estado tiene la potestad tributaria, el poder de exigir a los particulares el pago de contribuciones para que este pueda llevar a cabo su tarea, y aquí se tiene el punto de partida del presente capítulo ya que es donde se deriva la primera consecuencia de la obligación tributaria, y la más importante, que es el pago de los impuestos, partiendo de este los efectos de los impuestos se agrupan en dos: - Efectos Positivos y -Efectos negativos.

Una vez creado legislativamente un impuesto, nace una obligación tributaria a cargo de quienes aparecen señalados como destinatarios en la Ley respectiva, y entonces el Fisco tiene el derecho de exigir su importe y de tomar las medidas que juzgue adecuadas para una eficiente recaudación y es a partir de este momento cuando el impuesto empieza a surtir sus efectos.

La consecuencia inmediata obviamente es el pago de una prestación en beneficio del Fisco, sin embargo esto no es tan sencillo, ya que las hipótesis normativas de los impuestos toman como ámbito personal de aplicación a una pluralidad indeterminada de sujetos, en otras palabras, "Se está en presencia de una disposición de carácter general que tiene como origen y destino a una colectividad que se estima productora de recursos económicos"<sup>(60)</sup>

## **EFFECTOS NEGATIVOS**

Los efectos negativos de los impuestos son las formas de rechazo por parte de los particulares a la carga tributaria, lo que se traduce en un NO PAGO del impuesto, se agrupan en tres tipos: **EVASION, FRAUDE y ELUSION** o

---

<sup>(60)</sup> Adolfo Arriola Vizcaíno. Derecho FISCAL. Ed. Themis. 13ª. Ed. México 1998. P. 487

## REMOSION.

Comunmente suelen confundirse la evasión, la elusión y el fraude fiscal, ya que la diferencia entre estos tres es sutil, y en el fondo, si se trata de una misma situación que es la falta de pago del impuesto por parte del sujeto que esta obligado por Ley a cubrirlo, pero a continuación se hará la distinción de los tres:

## FRAUDE

Raúl Rodríguez Lobato lo define como "cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto, recurriendo para ello a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la Ley".<sup>(61)</sup>

Sánchez Pina define la defraudación Fiscal como "Una acción fraudulenta y contraria a la conducta positiva del contribuyente por utilizar estrategias y formas no permitidas por la Ley con la intención de no pagar el impuesto que le correspondería de acuerdo a la hipótesis tributaria que se presenta".<sup>(62)</sup>

La definición adoptada por el Código Fiscal de la Federación considera que existe delito de defraudación Fiscal, cuando un contribuyente hace uso de engaños o se aprovecha de errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún tributo o contribución.

Básicamente se puede observar que el fraude fiscal consiste en que el sujeto pasivo de la obligación fiscal, infringiendo la ley, no cumple con dicha obligación.

---

<sup>(61)</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla. Segunda ed. México 1998. P. 70.

<sup>(62)</sup> Sánchez Pina José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. Ed. Pac. 5ta. ed. México 1997. P.64.

## EVASION

Arrija Vizcaíno la define como: "Cuando el contribuyente en forma pasiva deja de cubrir los impuestos, ya sea por ignorancia o por imposibilidad material."<sup>(63)</sup>

Con la anterior definición se puede observar que la evasión opera fundamentalmente como una omisión, pero conceptuada como el no pago en tiempo y forma de una obligación fiscal, ya sea por que el contribuyente no este conciente de ello, o estándolo, no pueda cubrirla.

Las formas fiscales no son del entendimiento de toda persona, ya que contienen una serie de tecnicismos innumerables, de hecho, para su comprensión se requiere una especialización, por lo cual el común de la gente no las entiende, la mayoría de la gente que realiza actividades productivas y que por ende se convierte en causante de una contribución, no comprende gran numero de las normas fiscales por lo que no cumple con sus obligaciones tributarias, claro esta que en estas situaciones se aplica el siguiente principio jurídico "la ignorancia de la ley no excusa su cumplimiento".

En base a lo anterior, los contribuyentes deben de recurrir a personas especializadas para que los asesoren y ayuden a cubrir de forma correcta sus obligaciones tributarias, esto obviamente causa una erogación para estos contribuyentes y si a esto sumamos los elevados impuestos que deben pagarse, el alto costo de la vida y el que la fuente de ingresos del contribuyente pase por una mala situación financiera, entonces, es aquí cuando el sujeto pasivo de la obligación fiscal se ve imposibilitado materialmente para cubrir los impuestos respectivos.

---

<sup>(63)</sup> Op. Cit. Supra (3). P. 489.

Se debe hacer una diferencia entre lo que es el Fraude y la Evasión fiscal, en el fraude el contribuyente es una persona deshonesto que de mala fe y con dolo pretende causar un perjuicio al Fisco no pagando sus impuestos y por lo tanto no ver disminuidos sus ingresos; en cambio en la evasión el contribuyente omite el pago de sus impuestos, pero no de mala fe, sino por ignorancia o imposibilidad material.

## ELUCION O REMOCION

Rodríguez Lobato define a la elusión como:" Cuando un contribuyente se sustrae del pago de un impuesto, pero sin recurrir para ello a conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como son evitando coincidir con la hipótesis legal, ya sea trasladando la fuente del ingresos a un lugar diferente de aquel en que debe aplicarse el tributo o, más simplemente, absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley."<sup>(64)</sup>

Como se observa este efecto negativo constituye una forma lícita de evitar el pago de impuestos, ya que el contribuyente para no cubrirlos opta por dejar de realizar las actividades gravadas fiscalmente.

Lo anterior es originado por una mala política hacendaria y altas tarifas impositivas, ya que al no ser soportable las cargas fiscales, el contribuyente opta por no realizar la actividad o por trasladar la industria o comercio a otra región o país en la cual el sistema tributario sea más tolerable y pueda ser redituable el negocio.

La consecuencia inevitable es el cierre de industrias o comercios, la falta de inversión, el desempleo y el retroceso en el desarrollo económico nacional. No se debe olvidar que el particular que se dedica a actividades económicas lo hace con el propósito de obtener una ganancia y que el origen de la economía se encuentra

---

<sup>(64)</sup> Op. Cit. Supra (43). P. 70.

en el afán de lucro, por lo tanto, los legisladores al gravar una fuente productiva deben tener en cuenta esto y no perder de vista que toda actividad económica requiere de gastos, inversiones, reinversiones, reservas y ahorros, por lo cual tiene que evaluar la forma y proporción en que el impuesto elevará los gastos contra el ingreso global, disminuyendo la ganancia, ya que si considerando el impuesto la ganancia no es redituable, traerá como consecuencia el efecto negativo de la remoción o elusión.

## **EFFECTOS POSITIVOS**

En estos efectos positivos de los impuestos se hará referencia a los fenómenos que más comúnmente suelen presentarse cuando éstos son cubiertos.

Cuando los impuestos son cubiertos de forma normal parece que el Fisco no tiene mayor problema, ya que consiguió su finalidad, sin embargo el pago de impuestos desemboca una serie de actividades económicas entre los gobernados, y es aquí donde cabe hacerse la siguiente pregunta ¿Son efectivamente los sujetos señalados en la ley tributaria como causantes quienes pagan el impuesto? desde un punto de vista simple así es, el sujeto pasivo de la obligación fiscal realiza su declaración y entera al Fisco del impuesto causado, pero quién le garantiza al Estado que este sujeto no elevó el costo de sus productos para no ser él quien soporte la carga tributaria elevando con esto el costo de la vida, o como se puede tener la seguridad que no dejó de prestar determinados servicios o redujo su personal para cubrir sus impuestos.

Y entonces es justamente aquí donde se empieza a analizar el principal efecto positivo de los impuestos: La Traslación o Repercusión.

## TRANSLACION O REPERCUSION

Fenómeno fiscal que Harold M. Sommers define como: "El proceso por medio del cual se forza a otra persona a pagarlo (el impuesto)."<sup>(65)</sup>

Rodríguez Lobato define la translación como: "El principal efecto de los impuestos que se pagan, conocida también como repercusión, fenómeno económico que es a veces ordenado, a veces prohibido y a veces permitido por la ley, luego, no siempre regulado, que, salvo que este prohibido siempre es legal y que consiste en cargar a un tercero el impuesto originalmente a cargo del sujeto pasivo señalado por la ley, de modo que sea aquel y no éste quien sufra el impacto económico, o sea, en quien INCIDA el impuesto."<sup>(66)</sup>

Lo anterior refleja, que al enterar un impuesto este sigue todo un camino que va repercutiendo por todos los ámbitos de la economía nacional, este camino puede encontrar diversos sentidos, uno que lleva a un punto final y es donde incide el impuesto, u otro que es un verdadero circulo vicioso, que afecta a todo tipo de relaciones comerciales, industriales y de consumo, frente a los cuales los principios constitucionales de equidad e igualdad quedan relegados a un segundo término<sup>(67)</sup>

Ahora se procede a recorrer este camino:

## PERCUSION

Esta es la primera etapa del camino, la ley impone la exacción, y toda ley tributaria tiene como elemento esencial y constitutivo el señalamiento del sujeto pasivo de la obligación tributaria (causante o causantes) y en el momento en que el impuesto alcanza a este sujeto es cuando existe la percusión, de hecho

---

<sup>(65)</sup> Sommers citado por Arrijo Vizcaíno Adolfo. Op. Cit. Supra (3). P. 499.

<sup>(66)</sup> Op. Cit. Supra (43). P. 70.

<sup>(67)</sup> Arrijo Vizcaíno Adolfo. Op. Cit. P. 499 y 500.

Sánchez Pina define a la percusión del impuesto como "El momento en que un sujeto es alcanzado por un impuesto".<sup>(68)</sup>

Rodríguez Lobato define a la percusión del impuesto como "Es el momento en que se realiza el presupuesto de hecho previsto por la ley fiscal para que nazca la obligación, es decir, el causante del tributo se adecua a la hipótesis normativa y genera la obligación fiscal".<sup>(69)</sup>

Si es precisamente el causante señalado en la ley impositiva respectiva quien entera el impuesto y soporta la carga económica se está afectando la fuente de ingresos que se desea gravar, esto sucede dentro de un sistema tributario económicamente sano donde los legisladores han emitido leyes impositivas de manera conciente y acertada y llegar a este punto representa un ideal.

En este caso ideal, el sujeto percutido por el impuesto se convierte en incidido por el mismo (ya que no existe traslación del impuesto).

Lo anterior, como regla general no sucede, todos los individuos intentan trasladar el impuesto para no soportar la carga económica del mismo y por consecuencia no ver disminuidos sus ingresos. Solo en casos eventuales se presenta el hecho de que el sujeto percutido por el impuesto sea incidido por el mismo y esto sucede cuando no tiene la posibilidad de trasladarlo o cuando existiendo una buena política hacendaria, el impuesto no alcanza límites antieconómicos difíciles de sostener por el sujeto causante del mismo y puede sin ningún problema soportar la carga tributaria.

Pero tomando en cuenta la situación de la ambición y egoísmo económico que privan en el mundo actual y los altos impuestos con que son gravadas las actividades productivas, siempre el causante o sujeto percutido por el impuesto tratará de que sea otro quién soporte la carga fiscal y entonces este camino por el

---

<sup>(68)</sup> Op. Cit. Supra (2). P.63

<sup>(69)</sup> Op. Cit. Supra (43). P.70.

que atraviesa el impuesto sigue un círculo vicioso donde el tercero a quién le fue trasladado el impuesto busca también a quien repercutirlo y como regla general quien sufre esta situación es la clase consumidora quien al final se encuentra con un producto encarecido y por lo tanto es quien soporta la carga tributaria.

La doctrina ha considerado dos formas básicas de traslación: "La pro traslación y la retrotraslación".

## PROTRASLACION

De acuerdo con Harold M. Sommers la pro traslación consiste en: "incrementar el precio de los bienes y servicios como una forma de traslación del impuesto"<sup>(70)</sup>

En esta situación el comerciante o el industrial añade al precio de sus productos el monto de los impuestos que paga y entonces es el consumidor el verdadero destinatario de los mismos.

Esta es la forma más frecuente de traslación del impuesto, y es injusta, ya que el principal de sus efectos es el encarecimiento de la vida y repercute en los habitantes de un país.

La pro traslación constituye un medio de generar utilidades netas sin pagar impuestos y lo mejor de todo: "no se está violando la ley", pero en perjuicio del sector más numeroso del conglomerado social.<sup>(71)</sup>

En la realidad, la pro traslación se rige por las leyes de la oferta y la demanda, ya que son éstas las que le indican al industrial o comerciante si puede o no cargar el impuesto al costo de su producto para poder competir en el mercado.

---

<sup>(70)</sup> Sommers Citado por Arrijo Vizcaino Adolfo. Op. Cit. Supra (3). P. 501.

<sup>(71)</sup> Op. Cit. Supra (3). P. 501.

La pro traslación da lugar a un llamado impuesto en cascada, ya que se generan una serie de repercusiones que influyen en todas las etapas de la producción, así el industrial fabricante carga el impuesto al costo de su producto y lo traslada a sus distribuidores, estos a su vez lo repercuten a sus vendedores y agentes, quienes a su vez lo trasladan al comerciante y este en su etapa final lo carga al consumidor o destinatario final.

## RETROTRASLACION

Así como la pro traslación es una traslación hacia adelante, la retrotraslación es una traslación hacia atrás, donde el fabricante forza a sus proveedores a que le disminuyan el costo de materias primas y de servicios, esta traslación no es perjudicial, ya que afecta al sector que más probabilidades tiene de poder soportar la carga tributaria y no encarece el costo de la vida y no ocasiona efectos inflacionarios, por lo tanto no afecta al consumidor final quien es el que normalmente se encuentra más desprotegido económicamente.

Cabe hacer mención que Grizzioti señala otro tipo de traslación, la lateral, la cual se presenta cuando no pudiendo realizar la traslación hacia adelante o hacia atrás (pro traslación o retrotraslación), el causante consigue hacer que el monto del impuesto sea absorbido por proveedores o compradores de otros productos que no se encuentran gravados, pero que son producidos con costos conjuntos con las mercaderías o servicios gravados, o bien son complementarios de los procesos de producción respecto de los bienes por los servicios gravados.<sup>(72)</sup>

---

<sup>(72)</sup> Op. Cit. Supra (43). P. 71.

## INCIDENCIA

Rodríguez Lobato la define como "Es el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve forzado a pagar el tributo"<sup>(73)</sup>

Sánchez Pina define a la incidencia del impuesto como: "el fenómeno por medio del cual la carga tributaria recae sobre un individuo que generalmente es el consumidor final. A lo anterior se puede agregar que esta figura se constituye cuando el contribuyente ya no puede trasladar a otra persona el impuesto."<sup>(74)</sup>

Bien, aquí se llega al final del camino que recorren los impuestos que se pagan, el último fenómeno que se presenta: la incidencia; esta incidencia es consecuencia de la repercusión y se presenta cuando una persona ya no puede trasladar el impuesto a un tercero. Generalmente es la clase consumidora como ya se mencionó, en quien incide el impuesto, generándose con esto un encarecimiento de la vida, toda vez que como ya ha sido analizado, la incidencia de los impuestos actúa básicamente a través de la pro traslación (traslación hacia adelante).

Claro que también llega a presentarse ( en mínimas ocasiones) en que la persona percutida por un impuesto es también la incidida por el mismo, y esto es lo ideal, ya que esto refleja una buena planeación hacendaria y se traduce en una vida económica sana.

---

<sup>(73)</sup> IDEM

<sup>(74)</sup> Op. Cit. Supra (2). P. 63.

## ***CAPITULO SEXTO***

### ***CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS***

## **CAPITULO SEXTO**

### **CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS**

- 6.1.- Clasificación Tradicional.**
- 6.1.2.- Directos e Indirectos.**
- 6.1.3.- Reales y Personales.**
- 6.1.4.- Generales y Especiales.**
- 6.1.5.- Específicos y Ad-Valorem.**
- 6.1.6.- Con fines fiscales y extrafiscales.**
- 6.1.7.- Alcabalatorios.**
- 6.2.- Clasificación Moderna.**
- 6.2.1.- Impuestos sobre bienes y servicios.**
- 6.2.2.- Impuestos sobre los ingresos y la riqueza.**

En el presente capítulo se analizarán las dos principales clasificaciones de los impuestos que la doctrina maneja, y estas son: -La Tradicional y -La Moderna. La primera de ella se le llama así ya que es la que refleja los puntos de vista que con mayor frecuencia suelen utilizar los tratadistas de la materia fiscal, en tanto que la segunda se basa en las ideas de Harold M. Sommers, distinguido tratadista profesor de la Universidad de Chicago, que es la institución que en los últimos años ha desarrollado la escuela del pensamiento económico que más ha influido a nivel mundial en la ciencia Fiscal y de Finanzas Públicas.

### **CLASIFICACION TRADICIONAL**

Generalmente la doctrina clasifica a los impuestos de la siguiente manera:

#### **1.- Directos e Indirectos**

No existe un criterio uniforme para distinguir a los impuestos directos de los indirectos, ya que hasta hace algunos años se había considerado que los

impuestos directos son aquellos que no son susceptibles de repercutirse o trasladarse a terceras personas, y que pasa lo contrario con los indirectos, ya que estos si poseen esa posibilidad traslativa. A este criterio se le llama el criterio de la incidencia y ha sido fuertemente criticado por tratadistas como Einaudi, Giannini, Dino Jarach, etc, quienes opinan que no existen impuestos que no se puedan trasladar; Dino Jarach opina que "principalmente todos los impuestos en determinadas condiciones, son susceptibles de traslación, sobre todo aquellos que caen sobre fenómenos del mercado, y que por lo tanto, tienen efecto sobre los precios, de manera que serán razones económicas las que determinaran si determinado impuesto se traslada o no se traslada, pero no puede saberse a priori".<sup>(75)</sup>

A mayor abundamiento se menciona lo que atinadamente sostiene Emilio Margain Manatou: "En la actualidad existen dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera, que todavía predomina, sobre todo en la enseñanza, considera que el impuesto directo es aquel que no es repercutible y el indirecto aquel que si lo es, sin embargo es incorrecto que haya impuestos que no sean repercutibles, como lo señala Hugh Dalton, Giannini, Einaudi, etcétera, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente: que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos".<sup>(76)</sup>

En tales condiciones se afirma que lo correcto es que los tributos directos son los que inciden sobre utilidades o rendimientos, en tanto que los indirectos son los que van a gravar operaciones de consumo.

Como ejemplo de los primeros se cita el Impuesto Sobre la Renta, el cual tiene por objeto gravar las utilidades y rendimientos que obtengan las sociedades

---

<sup>(75)</sup> Dino Jarach. Citado por Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla. 2a ed. México 1998. P. 67 y 68.

<sup>(76)</sup> Margain Manatou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. P. 89.

mercantiles, las personas físicas, los residentes en el extranjero, y las personas físicas que realicen actividades empresariales de fuentes de riqueza ubicadas en México.

Y como ejemplo del segundo, el impuesto que grava al consumo típicamente es el I.V.A. (Impuesto al Valor Agregado), tiene por objeto gravar una serie de actividades de consumo como pueden ser: \_ La enajenación de bienes, \_ La prestación de servicios, \_ El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y \_ La importación de bienes o servicios.

## **REALES Y PERSONALES**

Por impuestos reales se entiende "que son aquellos que están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona física o moral, y una cosa o un bien"<sup>(77)</sup>

Se les llama reales ya que los sujetos pasivos de la obligación tributaria son titulares de algún derecho real, generalmente una propiedad, el típico ejemplo de este tipo de impuesto, es el predial, el cual todos los propietarios de bienes inmuebles están obligados a pagar.

Se debe entender por impuestos personales aquellos que "gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de diversas actividades productivas (industria, comercio, agricultura, ganadería, pesca, ejercicio de profesiones libres, etcétera a los que se encuentren dedicados, e independientemente o al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales".<sup>(78)</sup>

---

<sup>(77)</sup> Arriola Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis. 13a. ed. México 998. P. 477.

<sup>(78)</sup> IDEM

La gran mayoría de los impuestos establecidos en las leyes fiscales mexicanas tienen el carácter de personales, ya que salvo contadas excepciones como los son el impuesto predial y las contribuciones de mejoras, los impuestos tienen la finalidad de incidir sobre las ganancias, ingresos, utilidades o rendimientos de las personas.

## **GENERALES Y ESPECIALES.**

"El impuesto general es el que grava diversas actividades u operaciones, pero que tienen un denominador común por ser de la misma naturaleza; en cambio el impuesto especial es que grava una actividad determinada en forma aislada".<sup>(79)</sup>

Esta clasificación es muy sencilla, ya que en ella se afirma que por impuestos generales se debe entender a aquellos que gravan diversas actividades económicas, pero que sin embargo tienen en común ser de la misma naturaleza; en tanto que los impuestos especiales son los que exclusivamente inciden sobre una determinada actividad económica.

A base de ejemplo de los impuestos generales se cita al Impuesto Sobre la Renta y al Impuesto al Valor Agregado.

El Impuesto Sobre la Renta (I. S. R.) grava varios tipos de actividades económicas: industriales, comerciales, agrícolas, ganaderas y de pesca llevadas a cabo por sociedades mercantiles ; las de desarrollo de actividades personales subordinadas o independientes realizados por personas físicas, la obtención de ingresos por enajenación de bienes, por conceder el uso o goce temporal de bienes, etcétera. No obstante, estas actividades obedecen a un denominador común. Derivan de ingresos o rendimientos percibidos por personas físicas y/o morales.

---

<sup>(79)</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla. 2a. ed. México 1998. P. 69.

El Impuesto al Valor Agregado, grava diversas clases de operaciones: - enajenación de bienes, -prestación de servicios independientes, -otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, - e importación de bienes y servicios; las cuales son susceptibles de agruparse bajo un mismo denominador común" actos de consumo".

Para finalizar se cita como ejemplo de impuestos especiales el Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles.

## ESPECIFICOS Y AD-VALOREM

Los tributos específicos son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden para su correspondiente cantidad líquida al peso, medida, cantidad y dimensiones en general del producto gravado.

Los Tributos Ad-valoren, para el fin de su determinación en cantidad líquida, atienden al valor del precio del propio objeto gravado.

La doctrina sostiene que los impuestos ad-valorem son más justos que los específicos, ya que el valor o precio constituye una referencia objetiva, en tanto que las medidas y dimensiones son aparentes y engañosas.

En la legislación mexicana existen esta clase de impuestos en materia aduanal, pero lejos de contradecirse, ambos al sumarse constituyen una verdadera y justa forma de determinación en cantidad líquida del impuesto correspondiente, ya que existe un criterio uniforme que afirma que una valoración aduanera justa solo se logra a través de la combinación de las cuotas específica y ad-valorem.<sup>(80)</sup>

---

<sup>(80)</sup> Arriola Vizcaíno Adolfo. Op. Cit. Supra (3). P. 479.

Lo anterior significa que para el cálculo de los impuestos de importación se suelen combinar o sumar estas dos clases de impuestos, las que en vez de resultar contradictorias deben de manejarse conjuntamente; así, para poder llegar a la correspondiente determinación en cantidad líquida de un impuesto es necesario pesar, medir o determinar las dimensiones de la mercancía y al mismo tiempo tomar en cuenta su valor, para así aplicarle la tasa correspondiente según lo marque la ley y así determinar el impuesto en cantidad líquida.

## **CON FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES**

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para recaudar los recursos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos y en cambio los extra fiscales no se establecen con el ánimo de satisfacer el presupuesto de egresos, sino con finalidades diferentes que pueden ser de carácter social, económico, etcétera.

En México, de acuerdo con el Artículo 31 Constitucional fracción IV, los impuestos deben establecerse para sufragar el Gasto Público (o sea para satisfacer el presupuesto de egresos), por lo tanto no pueden existir impuestos extra fiscales, ya que esto es inconstitucional.

## **ALCABALATORIOS**

Los impuestos alcabalatorios son aquellos que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra o inclusive la circulación de mercancías dentro de la misma entidad.<sup>(81)</sup>

**Existen varias formas de impuestos alcabalatorios y son las siguientes:**

---

<sup>(81)</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Op. Cit. Supra (43).P. 69.

- . Impuesto de tránsito.- Gravan el simple paso de mercancías por una entidad que viniendo de otra a su destino es una tercera.
- . Impuestos de circulación.- Son los que gravan la simple circulación de mercancías dentro de una misma entidad.
- . Impuestos de extracción.- Son los que gravan la salida de un producto de una entidad con destino a otra o al extranjero.
- . Impuestos de introducción.- Gravan la entrada de mercancías a una entidad provenientes de otra o del extranjero.
- . Impuestos diferenciales.- Son aquellos que gravan la entrada o salida de productos con cuotas distintas a las establecidas respecto de productos locales similares o a los que permanecen en el interior para su consumo.

## **CLASIFICACION MODERNA**

Esta clasificación, desarrollada por Harold M. Sommers tiene como principal característica el que no intenta explicar cada tipo de impuesto de acuerdo a su naturaleza, sino que lo que trata es de agrupar los impuestos en base al impacto económico que cada tipo de impuesto desencadena en la economía nacional, esta manera de analizar la materia fiscal y de finanzas publicas de Harold. M. Sommers lo han llevado a ser el precursor de la escuela llamada "Monetarismo económico" toda vez que su objetivo es estudiar y analizar las cosas de acuerdo a su impacto y cadena de derivaciones dentro del campo económico, o sea de una manera práctica.

Para Sommers existen dos diferentes clases o tipos de impuestos:-sobre bienes y sobre servicios, -sobre ingresos y sobre riquezas.

## **IMPUESTO SOBRE BIENES Y SERVICIOS**

Esta clase de impuestos están encaminados a gravar bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que se le prestan, desde luego

que se esta frente a los impuestos que gravan "el consumo", y el típico ejemplo de este tipo de impuestos es el "I.V.A. Impuesto al Valor Agregado".

A este tipo de impuesto la clasificación tradicional, como ya se mencionó, lo llamo impuesto indirecto, este tipo de impuestos son injustos desde el momento que no gravan al sujeto desde el punto de vista de su riqueza personal, sino de acuerdo a sus consumos (muchos de ellos necesarios e inevitables) y aparte resultan totalmente inflacionarios y por lo tanto encarecedores de la vida al elevar los precios, por lo tanto el costo de la vida aumenta y disminuye el poder adquisitivo de los salarios, al pasar esto, los trabajadores exigen un aumento de sueldo y el sueldo aumenta como compensación y surge una espiral inflacionaria, la cual no es otra cosa sino una carrera desenfrenada entre precios y salarios; entonces cabe hacerse una pregunta ¿si existen tantas desventajas en los impuestos indirectos sobre bienes y servicios (como se quiera llamarlos), se imponen estas clases de exacciones que solo desencadenan efectos negativos?, la respuesta es muy sencilla, este tipo de impuestos siempre tiene a corto plazo un impacto sumamente favorable en la balanza del erario público y este impacto favorable es que se incremente en forma inmediata la recaudación.

"Para el gobierno los impuestos indirectos son invariablemente tentadores. Por medio de estos puede alcanzar a las clases más pobres, sobre las que es muy difícil, sino imposible, imponer cualquier gravamen directo. Muchos impuestos indirectos son productivos, y para el Gobierno que tiene que obtener ingresos con el mínimo posible de escándalo, este tipo de impuestos es de primordial importancia. Son también mucho más cómodos y menos irritantes que los gravámenes directos. Por lo tanto, una recaudación mayor puede obtenerse con un mínimo de protestas."<sup>(82)</sup>

Un impuesto muy fuerte directo o indirecto en cualquier punto o puntos hará que también exista una fuerte tendencia a la evasión, por lo cual se debe

---

<sup>(82)</sup> Sommers Harold M. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional. Tercera reimpresión. Fondo de Cultura Económica. México 1970. P. 350 y 351.

mantener una buena política hacendaria en la cual exista un equilibrio y moderación entre impuestos directos e indirectos.

Parece inevitable el hecho de que continúe la tendencia por parte del gobierno para el establecimiento de impuestos sobre bienes y servicios por las razones ya expuestas, pero es posible que a largo plazo el hombre entienda que deben ser todos los impuestos establecidos de acuerdo a la capacidad económica de cada individuo, o sea, se debe gravar de acuerdo a la riqueza de cada individuo, como se establece en el Artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política Mexicana (de manera proporcional y equitativa). A largo plazo se ha dicho, pero desgraciadamente en la sociedad moderna se vive a corto plazo, donde surgen necesidades económicas apremiantes que debe resolver de inmediato el gobierno, por lo cual es ilógico pensar que este tipo de impuestos desaparecerá.

## **IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS Y LA RIQUEZA**

Son aquellos gravámenes que inciden progresivamente sobre los rendimientos o sobre el patrimonio de los individuos o empresas, esta clase de impuestos deben asociarse con una mayor y más justa distribución del ingreso nacional, ya que se fijan en función de la riqueza poseída o acumulada por cada causante. En este sentido no solo se ajustan al principio Constitucional de proporcionalidad, sino que no producen, por regla general los efectos inflacionarios que son característicos de los impuestos sobre mercancías y servicios. Los impuestos sobre los ingresos y la riqueza, al no recaer a fin de cuentas en el consumidor, no contribuyen al encarecimiento de la vida, por el contrario, al gravar exclusivamente las ganancias o riqueza de cada persona, inciden sobre sus excedentes económicos, dando lugar así a que el que más posea sea quien más tribute, no existiendo en consecuencia esa injusta igualdad propia de los impuestos sobre bienes y servicios, los que requieren que todo aquel que obtenga una mercancía o reciba un servicio, tenga que pagar exactamente el mismo tributo, independientemente de su capacidad económica.

Para abundar en lo anterior cabe mencionar algunos comentarios de Sommers:

"Los impuestos sobre ingresos y riqueza pueden hacerse progresivos en forma más rápida y efectiva que los impuestos sobre mercancías. Por lo tanto, al primer tipo de impuestos se les asocia con una mayor redistribución de la riqueza y el ingreso."<sup>(83)</sup>

Como ejemplo de este tipo de impuestos se cita el I.S.R. Impuesto Sobre la Renta que incide sobre utilidades y rendimientos y opera en base a tasas progresivas, por lo tanto tiende hacia la ansiada meta de la redistribución de la riqueza nacional.

---

<sup>(83)</sup> IDEM

*CAPITULO SEPTIMO*

*IMPUESTO AL VALOR AGREGADO*

## **CAPITULO SEPTIMO**

### **EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

**7.1.- Antecedentes Históricos.**

**7.2.- Ventajas del impuesto al consumo.**

**7.3.- Objeto del impuesto al valor agregado.**

**7.4.- El impuesto al valor agregado incide en todas las actividades económicas.**

**7.5.- tasa del impuesto al valor agregado.**

**7.6.- Régimen de exenciones.**

**7.7.- Régimen de tasa 0%.**

**7.8.- Mecanismo del impuesto al valor agregado.**

**7.9.- Base gravable del impuesto al valor agregado.**

**7.9.1.- Base en enajenaciones.**

**7.9.2.- Base en prestación de servicios.**

**7.9.3.- Base en uso o goce temporal de bienes.**

**7.9.4.- Base tratándose de importaciones.**

En el capítulo anterior, en el cual se clasifican los impuestos, se analizaron los Impuestos Indirectos o al consumo y se mencionó que el más representativo de éstos es el Impuesto al Valor Agregado I.V.A., pues bien, ahora se analizará en específico este impuesto:

#### **ANTECEDENTES HISTORICOS**

El Impuesto al Valor Agregado se introdujo en México en el año de 1980, como ya se mencionó, forma parte de lo que en la doctrina fiscal se conoce como "impuestos indirectos o al consumo". "La característica de éstos gravámenes es que inciden como su nombre lo indica en el consumo, pues es el consumidor quien soporta la carga fiscal de los mismos, pero es el productor e importador de los bienes y servicios gravados con este impuesto quien es sujeto de todas las obligaciones fiscales que entraña el mismo, determina la carga del gravamen, la

cobra a quien adquiere los productos con el fin de consumirlos y entera al Fisco el Impuesto recaudado." <sup>(84)</sup>

## **VENTAJAS DEL IMPUESTO AL CONSUMO**

Los gravámenes indirectos al consumo entre los que destacan en México el Impuesto al Valor Agregado I.V.A., el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios I.E.P.S. y el Impuesto de Importación, son los que ofrecen mayores ventajas al Fisco en su aplicación, ya que no se ofrece resistencia por parte de las personas a quien el gravamen va dirigido, "el consumidor", ni tiene esta forma de eludirlo. El I.V.A. se oculta en el precio o valor de la contraprestación, modalidad que se adoptó en 1985, la cual ha contribuido a mejorar la actitud de los consumidores hacia el Impuesto. El control y recaudación del Impuesto se efectúa por quien generalmente no resulta afectado en su patrimonio por el mismo quien es el proveedor de bienes y servicios, y el mecanismo en si para determinarlo, esta revestido de sencillez, a diferencia por ejemplo del Impuesto Sobre la Renta, que por su alto grado de complejidad y su efecto inmediato que se deja sentir con fuerza en la afectación y disminución del patrimonio de las personas es objeto de rechazos y acciones tendientes a eludirlo.

Como se ha mencionado en múltiples ocasiones, quien soporta la carga fiscal del Impuesto al Valor Agregado, es el consumidor, pero no es este el **CONTRIBUYENTE** del mismo, sino el productor o importador de los bienes y servicios, tal como lo menciona el Artículo Primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

"Artículo 1o. Están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

....."

---

<sup>(84)</sup> PEREZ INDA LUIS M. Aplicación Práctica de la Ley de I.V.A. Impuesto al Valor Agregado. 7a. ed. Ed. ISEF. México 1997. p.22.

## **OBJETO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

En este mismo artículo se señalan las actividades gravadas por este impuesto, las cuales constituyen el OBJETO del mismo, y el artículo continúa así:

- I.- Enajenen bienes.**
- II.- Presten servicios independientes.**
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.**
- IV.- Importen bienes o servicios.**

Lo anterior se resume en lo siguiente: el destinatario del Impuesto al Valor Agregado es el consumidor, pero el contribuyente es el productor de los bienes y servicios, ya que es este el que tiene la obligación de retener el impuesto y enterarlo al Fisco. O sea que ambos son sujetos pasivos de la obligación tributaria el consumidor es en quien recae la obligación de dar (la cual en este impuesto es ineludible, ya que como se ha visto se encuentra incluido en el precio), y la obligación del productor de bienes y servicios es la de hacer (trasladar el impuesto al consumidor final como lo señala el artículo primero en su párrafo 4to. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; retener este impuesto y enterarlo al fisco).

**El Impuesto al Valor Agregado incide en todas las actividades económicas**

Como se nota en el artículo antes transcrito, toda vez que las actividades económicas de producción, distribución, importación y exportación de bienes y servicios tienen como objeto último el consumo público y privado, nacional o extranjero el Impuesto al Valor Agregado como gravamen incide en toda la actividad económica, gravándolas o liberándolas del gravamen según corresponda a los lineamientos de política económica que prevalezcan en un momento dado con base en el interés público.

El que el Impuesto al Valor Agregado incida en todos los consumos da como resultado que corra al parejo de la inflación, constituyendo un medio por

excelencia de obtención de recursos por parte del Fisco, sin tantas complicaciones para éste.

Mucho se ha hablado de que los productores e importadores de bienes y servicios no soportan la carga fiscal del Impuesto al Valor Agregado en su patrimonio, pero se puede pensar que estos productores e importadores, en el desarrollo de su actividad requieren insumos que obtienen principalmente de otras unidades económicas productoras de bienes o servicios, pudiendo ser estos insumos de origen nacional o de origen extranjero que se adquieren en operaciones de importación y que por lo tanto si soportan parte de esta carga fiscal, pero no es así, los bienes y servicios adquiridos por la empresa productora no constituyen una operación de consumo, ya que esta los incorpora al producto intermedio o final que pone a disposición de sus clientes.

No soporta por tanto la empresa productora e importadora de bienes y servicios el impacto del Impuesto al Valor Agregado por sus adquisiciones, sino que los traslada al consumidor final.

Este impuesto constituye el gravamen de alcance más general, está presente en todas las etapas de la actividad económica y de la intermediación; se extiende y aplica a todo el universo de consumidores dentro del territorio nacional, grava los consumos que se efectúen por bienes y servicios adquiridos en el país o en el extranjero.

El impacto de este impuesto es recibido por el ciudadano común, aunque este liberado de otros gravámenes por su escasa capacidad económica y por lo tanto tributaria o por su especial condición social como jubilados y pensionados, pequeños productores y comerciantes, etcétera; las entidades del sector público por las adquisiciones de bienes y servicios para el cumplimiento de la función pública los organismos sin fines lucrativos como instituciones de beneficencia, de enseñanza, sindicatos de trabajadores y agrupaciones empresariales; las personas que teniendo su domicilio en el extranjero efectúan consumos en el

territorio nacional, como miembros de embajadas y consulados, de delegaciones oficiales, científicas o humanitarias, turistas, etcétera.

## **TASA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

Uno de los principios fundamentales de los impuestos es la legalidad, y por lo tanto, las tasas a que se encuentra sujeto el Impuesto al Valor Agregado están perfectamente determinadas en la Ley respectiva:

En el Artículo primero tercer párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece una tasa general del 15%.

En el Artículo segundo de la misma ley se establece una tasa del 10% para la región fronteriza.

Han quedado libres del gravamen los consumos que el legislador estima deben ser protegidos bajo dos regímenes que en sus efectos son sustancialmente diferentes:

### **1.- Régimen de exenciones.**

En el que solo se libera de pago al consumidor, por lo cual no tiene otro efecto sino el estar excepto del pago del Impuesto al Valor Agregado. Y es aquí cuando el proveedor de los bienes y servicios, quien en el mecanismo de este impuesto solo debe ser el recaudador del mismo y enterarlo al Fisco se convierte en el sujeto sobre quien recae la carga tributaria del Impuesto al Valor Agregado, ya que debe absorber dentro de sus costos el impuesto que ya se le hubiere trasladado en sus adquisiciones de bienes y servicios.

Encontramos las exenciones bien determinadas en la ley del Impuesto al Valor Agregado en los siguientes casos:

En el artículo 9 de esta ley se señalan los casos de enajenación que están sujetos al régimen de exenciones.

En el artículo 15 de la misma ley se mencionan los casos de prestación de servicios que se encuentran exentos del pago de este impuesto.

Dentro de la misma ley en su artículo 20 se enuncian los casos de arrendamiento que están sujetos a este mismo régimen.

El artículo 28 de la ya multicitada ley menciona los casos de importación que se encuentran exentos.

## **2.- Régimen de tasa 0%.**

Existe otra tasa establecida en la ley del Impuesto al Valor Agregado, y esta la tasa del 0%. Esta tasa se encuentra establecida dentro de los artículos 2o, 29 y 30 de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

Gradualmente, a partir de su implantación en México, y en la medida que el mecanismo del tributo ha demostrado su eficacia como medio por excelencia de obtención de recursos financieros públicos, se ha liberado del gravamen a productos de consumo generalizado como son de origen vegetal y animal, alimentos industrializados y productos medicinales, en beneficio del consumidor ya que el precio final, por consecuencia se reduce y no solo en beneficio de consumidores finales, sino en beneficio de contribuyentes que al estar gravada su actividad en tasa del 0%, pero dentro de sus actividades, el impuesto que les hubiese sido trasladado, pueden acreditarlo ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y pedir su devolución.

Ahora surge la cuestión de que es el impuesto acreditable, esto es el impuesto al Valor Agregado causado que un contribuyente traslada a otro, susceptible de recuperación por el segundo en sus liquidaciones de impuesto al

Valor Agregado, acreditándolo contra el Impuesto al Valor Agregado que a su vez causen sus operaciones propias. Este Impuesto se recupera por que se trata de un gravamen que en etapas anteriores ya fue recaudado por el Fisco, y por que su peso no debe recaer en el contribuyente, sino que lo debe soportar el consumidor en su etapa final. Esto por que se trata de un impuesto al consumo.

En el consumidor final es en quien incide el impuesto, o sea, la fase final del mismo, cuando el impuesto se traslada a una persona quien no puede ya trasladarlo a su vez, y entonces es quien debe soportar la carga tributaria y la afectación patrimonial como consecuencia.

### **MECANISMO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

Ha quedado asentado que en las diferentes etapas de producción-distribución de un bien o servicio se agrega valor al producto en cada etapa.

Al cumplirse cada etapa, el fisco, en el régimen del Impuesto al Valor Agregado debe recibir el impuesto que corresponda a ese valor agregado, según la tasa del régimen aplicable; en el supuesto de que la tasa aplicable fuera del 15%, la recaudación del fisco en cada una de las etapas del proceso y al final de ellas, se habría producido de la manera siguiente:

**Etapas de la producción valor añadido Impuesto al Valor Agregado recaudado**

#### **Bienes intermedios**

A.- mineral	\$ 200	\$ 30
B.-hierro fundido	300	45
C.-lámina de acero	500	75

#### **Bien final**

D.- artefactos de acero	200	30
<b>TOTALES</b>	<b>\$ 1,200</b>	<b>\$ 180</b>

"Un producto que como bien final destinado al consumo alcanzó un valor de \$1,200 que corresponde al precio o contraprestación fijada al consumidor, produjo una contribución de \$180, equivalente al 15% de ese valor final."<sup>(85)</sup>

#### **BASE (BASE GRAVABLE, BASE IMPONIBLE).**

Esta es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravable, a esta se le debe aplicar la cuota, tasa o tarifa para así fijar en cantidad líquida el importe del impuesto. En el caso del Impuesto al Valor Agregado se le aplica una cuota fija (la cual es un valor porcentual) sin importar el valor de la base.

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado se encuentra determinada la base gravable del mismo, para lo cual se analizarán los siguientes artículos:

#### **BASE GRAVABLE TRATÁNDOSE DE ENAJENACIONES**

##### **Artículo 12 Ley del Impuesto al Valor Agregado**

Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio pactado, así como las cantidades que además se cobren o carguen al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, a falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al del avalúo.

#### **BASE GRAVABLE EN LA PRESTACION DE SERVICIOS**

##### **Artículo 18 Ley del Impuesto al Valor Agregado**

Para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las

---

<sup>(85)</sup> Op. Cit. P. 27.

cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

## **BASE GRAVABLE EN EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES**

### **Artículo 23 Ley del Impuesto al Valor Agregado**

Para calcular el impuesto en el caso de uso o goce temporal de bienes, se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce temporal por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

## **BASE GRAVABLE TRATÁNDOSE DE IMPORTACION**

### **Artículo 27 Ley del Impuesto al Valor Agregado**

Para calcular el impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

Como se puede observar en los cuatro artículos anteriores la base gravable del impuesto al valor agregado es constituida no solo por el precio pactado o contraprestación pactada, sino también se constituye por los demás impuestos que se carguen a la actividad.

Lo anterior se traduce en el pago de un impuesto sobre otro, o sea, el consumidor tiene que absorber la carga impositiva no solo de dos o más

impuestos, sino que debe pagar uno sobre otro. Para hacer más entendible lo anterior se ilustran los siguientes casos:

Una persona llega a una tienda y adquiere una bebida alcohólica, por la cual paga \$184.00 (ciento ochenta y cuatro pesos 00/100 M.N.), lo que en realidad no sabe este individuo es cuánto de este precio es el valor total de la producción y distribución del producto que acaba de adquirir y cuanto es el impuesto que se le está cargando, a continuación se desglosan estos conceptos y se notará como esta persona paga un impuesto sobre otro:

**bebida alcohólica**

Costo total .....\$100.00

I.E.P.S impuesto especial sobre producción y servicios. Tasa del 60% Artículo 2 de la Ley respectiva.....\$ 60.00

BASE GRAVABLE DEL I.V.A. .... \$160.00

Tasa del 15% .....\$ 24.00

TOTAL .....\$184.00

Con lo anterior se demuestra que esta persona pagó un impuesto sobre otro, ya que por tributar al Fisco el impuesto especial sobre producción y servicios cuyo monto es de \$60.00, tiene que tributar sobre estos mismos sesenta pesos ocho más correspondientes al 15% del I.V.A., o sea que el pago del I.E.P.S. se grava con otro impuesto, el I.V.A.

**Cigarros**

Costo de producción .....\$4.00

I.E.P.S. tasa del 100% según artículo 2 de su ley.....\$4.00

BASE GRAVABLE DEL I.V.A. ....\$8.00

tasa del I.V.A. 15% .....\$1.20

Precio al Consumidor .....\$9.20

Lo mismo que con los ejemplos anteriores sucede con el diesel, la adquisición de autos nuevos, etcétera.

Con los ejemplos anteriores se muestra que según la base gravable del impuesto al valor agregado, este se cobra sobre otros impuestos, o sea, se establece el pago de impuesto sobre impuesto, a esto también se le llama acumulación de impuestos y se le ha identificado también como una forma de doble tributación, esto constituye una práctica nociva, ya que el efecto económico de esta acumulación de impuestos es claro y negativo ya que en épocas de alta inflación como tantas veces las ha tenido la economía mexicana, gravar en esa forma productos y servicios que la mayoría de la población necesariamente tiene que utilizar, solo conduce al inevitable y progresivo encarecimiento de los consumos que están estrechamente vinculados con los precios de un gran número de bienes y servicios que, a su vez, tienen que incrementarse de forma proporcional a los aumentos en los costos operativos que provoca esta indebida acumulación de impuestos, agudizándose de esa forma la gran inflación que tanto ha afectado el sano desenvolvimiento de la economía nacional.

Es cierto que puede decirse que a través de la acumulación de impuestos sobre actos de consumo necesario se fortalece la captación de ingresos por parte del Estado, que así cuenta con mayores recursos de rápida recaudación que le permiten presupuestar con mayor facilidad y traducir estos recursos captados en obra pública y actividades de interés general; pero contrario a todo esto, se ha demostrado a través del tiempo que estas ventajas son mínimas contra las desventajas que acarrea para la economía la excesiva inflación que estas prácticas ocasionan.

A todo lo anterior, es necesario agregar que la doble tributación basada en la acumulación de impuestos rompe con cualquier noción de justicia fiscal al gravar no un ingreso, una utilidad o un rendimiento, obtenidos por un contribuyente como consecuencia de la realización de actividades productivas,

sino un impuesto con otro impuesto, es decir, obligándolo a tributar sobre un gasto, puesto que no se debe olvidar, que en esencia, pagar impuestos representa invariablemente para el contribuyente, una necesaria disminución patrimonial.

Por lo tanto, al pagar impuestos sobre impuestos se esta forzando a los particulares a efectuar aportaciones tributarias que no se encuentran en una proporción justa y adecuada a sus respectivas capacidades contributivas, y vulnerándose de esta manera, a mi parecer los principios de proporcionalidad y equidad (o justicia tributaria) establecido en la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Federal.

Como ya se señaló a este cobro de un impuesto sobre otro impuesto en la doctrina se le conoce como una forma de doble tributación y tanto la doctrina, como la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no se han mostrado uniformes al considerar a la doble tributación como un acto típicamente inconstitucional, por el contrario, se le han encontrado ventajas como un acto de política fiscal, pero esto es absurdo, ya que viola los principios de equidad y proporcionalidad que deben estar presentes en todo el sistema tributario, por disposición de la Constitución Federal.

Pero este acto de acumulación de impuestos no constituye un simple acto de doble tributación, en el cual se gravan dos o más veces un mismo objeto, aparte de esto, se esta cobrando un impuesto sobre otro, por lo cual existe mayor injusticia aún en ello.

La acumulación de dos a más tributos sobre un mismo acto de consumo, ocasiona que los causantes afectados por esta misma situación tengan que soportar un sacrificio fiscal que exceda sus respectivas capacidades económicas, cada vez que una misma percepción económica, afectada no solo por dos

impuestos, sino que uno se cobra sobre el otro, no permite que un ciudadano disfrute de una parte razonable de sus utilidades.

Como ya se apuntaba con anterioridad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido tesis contradictorias, y a base de ejemplo se enunciarán algunas:

"... aún conviniendo con el a quo de que el impuesto del 1% constituye una doble tributación, no por ello puede concluirse que dicho impuesto contravenga lo dispuesto en el Artículo 31, Fracción IV de la Constitución, en relación con la proporcionalidad y la equidad. Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación precisamente para realizar la justicia fiscal: para lograrlo, infinidad de países han realizado convenciones, convenios y *modus vivendi* (sic), y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación. Sin embargo, en ocasiones, la doble tributación es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son: graduar la imposición o para hacerla más fuerte al través de dos gravámenes que se complementen en lugar de aumentar las cuotas de los primeramente establecidos; buscar un fin social extrafiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos ; y aún tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la administración pública. En nuestra propia legislación positiva existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otras que claramente dan lugar a ella. Sin embargo no podemos decir que por el solo hecho de que un determinado tributo da lugar a una doble tributación por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principios de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que lo prohíba. Lo que la norma Constitucional prohíbe, Artículo 31, fracción IV, es: que los tributos sean exorbitantes o ruinosos, que no estén establecidos por la ley, o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación. Amparo en revisión 6168/63. Resolución del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.<sup>(86)</sup>

---

<sup>(86)</sup> ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO. Derecho Fiscal. Ed. Themis. 13 ed. México D.F. 1998. P. 277 y 278.

En esencia esta ejecutoria sostiene que la doble tributación en sí no es un acto inconstitucional, violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad, ya que la Constitución no lo prohíbe de manera expresa y que inclusive algunas leyes lo autorizan para lograr diversos fines; obviamente no estoy de acuerdo con los criterios que aquí expone la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En esta ejecutoria trata por todos los medios de justificar la doble tributación, todos los medios, pero ninguno jurídicamente válido, y llega hasta el punto en que se atreve a decir que la mayoría de las normas tributarias mexicanas "buscan evitar la doble tributación para buscar la justicia fiscal", lo que a contrario sensu significa que el no evitar la doble tributación constituye un acto contrario a la justicia fiscal, y si es contrario a la justicia, viola y transgrede los principios de proporcionalidad y equidad.

Aparte menciona que la Constitución no prohíbe la doble tributación de manera expresa, pero se debe recordar el principio de legalidad que rige el cual sostiene que "la autoridad solo puede hacer lo que la LEY LE PERMITE y es el particular quien puede hacer todo lo que esta no le prohíbe", y entonces si aquí la autoridad pretende actuar por que la ley no se lo prohíbe esta faltando también al principio de legalidad.

De igual manera pretende sustentar su ejecutoria en el hecho de que otras leyes así lo estipulan ya que la doble tributación es buscada conscientemente por el legislador, pero se debe tener presente que estas otras leyes son también leyes secundarias y que no justifican la constitucionalidad de otra ley secundaria, al contrario, si también contravienen a la Constitución que es la ley Suprema, también estas son inconstitucionales.

Como se señala también en la revista de defensa fiscal en el artículo titulado "proporcionalidad y equidad a la mexicana" : "Obviamente la justicia

---

tributaria aún esta por realizarse, y lamentablemente ya no cabe hacerla esperar más. Es responsabilidad de la Corte comenzar a servir a la verdad, a la lógica y al derecho, no a los dictados que se les impongan por ignorancia, politiquería o servilismo<sup>(87)</sup>

Lo expresado por el Dr. Diep Diep en el párrafo anterior significa que la corte como máximo del Poder Judicial Federal debe servir al Derecho apegándose a la verdad y a la justicia haciendo una interpretación correcta de las leyes, no dejándose influir por el Ejecutivo en su ánimo recaudador.

Pero no se debe perder de vista que el problema que entraña esta tesis es más fuerte que la doble tributación simple, ya que la base gravable del impuesto al valor agregado no solo constituye la existencia de dos impuestos sobre un mismo objeto, sino el cobro de uno sobre otro, y sobre el particular tenemos la siguiente ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Dictada en fecha 19 de marzo de 1985 en el Amparo en Revisión 8993/83 promovido por la Unión Regional de Crédito Ganadero de Durango, S.A. de C.V., con base en una interesante ponencia del señor ministro Carlos del Río Rodríguez, se declara la inconstitucionalidad del ya analizado artículo 18 de la ley del impuesto al valor agregado y por ende, de la doble tributación por acumulación de impuestos, en los siguientes términos:

"...el legislador ordinario no puede, sin atentar contra el principio de justicia tributaria, elegir de manera caprichosa e ilógica los presupuestos objetivos que, como hechos imponibles, sirven para dar nacimiento a la obligación tributaria, y esto es lo que sucede cuando pretende transmutar las figuras jurídicas hasta llegar al extremo de señalar que el presupuesto de hecho o el elemento objetivo del hecho generador del crédito fiscal, sea precisamente, el monto de otro impuesto. Esto es así por que los impuestos ( para sólo referimos a las

---

<sup>(87)</sup> Diep Diep Daniel. Revista Defensa Fiscal. Artículo Proporcionalidad y Equidad a la mexicana. Ed. Grupo Empresarial Editorial. Año 3. No. 21. México Julio 2000. P. 11.

definiciones de nuestra legislación), de acuerdo con el código fiscal de la federación que entro en vigor el primero de abril de mil novecientos sesenta y siete, son: " las prestaciones en dinero o en especie, que fija la ley con el carácter de general y obligatorio a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos", o como dice el Código Fiscal de la Federación vigente: "son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma..." Consecuentemente, cuando el presupuesto objeto del hecho imponible lo es gravar el cumplimiento de una obligación tributaria, que es lo que pretende el Artículo 18 de la ley del impuesto al valor agregado, se falta al principio de justicia tributaria . Es inaceptable que un impuesto sea el presupuesto objetivo de otro impuesto; que lo que es el resultado, se torne en presupuesto; que una sobre posición interminable de impuestos pueda ser constitucional a pesar de su intrínseca injusticia por desnaturalizar la esencia misma del impuesto y sus finalidades.

Debe precisarse que esta conclusión no contempla más casos que aquellos en que el presupuesto objetivo del hecho generador de un impuesto es otro impuesto de distinta naturaleza.

En consecuencia, al establecer el Artículo 18 de la ley del impuesto al valor agregado que para calcular el impuesto, y tratándose de prestación de servicios, se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio, por otros impuestos, contraviene el Artículo 31, Fracción IV, de la Constitución".<sup>(88)</sup>

Como se puede ver en esta ejecutoria la Suprema Corte de Justicia de la Nación declara inconstitucional la base gravable del impuesto al valor agregado

---

<sup>(88)</sup> Séptima época, primera parte: vols.193-198,AR 8993/83, Unión Regional de Crédito Ganadero de Durango, S.A. de C.V., unanimidad 16 votos, AR 3524/84 planta Pasteurizadora Durango, S.A. de C.V. AR 804/84 Hoteles Camino Real S.A. de C.V.

que se encuentra en el artículo 18 de la ley correspondiente, ya que vulnera la justicia tributaria y por ende los principios de equidad y proporcionalidad establecidos en la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución.

## *CONCLUSIONES*

## CONCLUSIONES

De lo analizado con anterioridad se llega a la conclusión que la base gravable del impuesto al valor agregado contenida en los artículos 12, 18, 23, 27 de la ley correspondiente, si es inconstitucional y esto se puede resumir en los siguientes puntos:

1.- La base gravable constituye en elemento fundamental de los impuestos y esta es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravable a la cual se le debe aplicar la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el impuesto.

Y acaso un impuesto constituye una parte de un ingreso, rendimiento o utilidad de un contribuyente?

Claro que no, al contrario, al entregarle un impuesto al Estado, constituye una erogación, representa un gasto, una disminución en el patrimonio del contribuyente, y entonces, al ser un impuesto una parte de la base gravable de otro, representa una gran injusticia tributaria su cobro, y esto es lo que sucede con la base gravable del impuesto al valor agregado.

2.- El principio de proporcionalidad significa que cada sujeto debe contribuir a los gastos públicos de acuerdo a sus respectivas capacidades económicas, aportando una parte justa de sus ingresos.

El hecho de que un contribuyente deba tributar por ley un impuesto sobre otro, rompe con la noción de justicia, aparte de que se debe aportar una parte justa de sus ingresos y es obvio que un impuesto no constituye parte de un ingreso, al contrario, constituye una afectación o disminución del patrimonio del contribuyente.

**3.- El principio constitucional de equidad en los impuestos significa la aplicación de la justicia a cada caso concreto.**

**El concepto de tributar un impuesto sobre otro, como lo determina la ley del impuesto al valor agregado, y por lo cual se disminuye el patrimonio de los contribuyentes de manera significativa, entraña en sí mismo la injusticia tributaria.**

**4.- La esencia de los dos principios constitucionales de los impuestos (equidad y proporcionalidad) es la justicia tributaria, ya que es lo que quiso expresar el legislador al redactar el Artículo 31 Constitucional en su fracción IV. Y es evidente que los artículos 12, 18, 23 y 27 de la Ley del impuesto al valor agregado que entrañan la base gravable del mismo, al determinar que una parte de esta base la constituyen otros impuestos rompe con la noción de justicia tributaria.**

**5.- Es inaceptable que un impuesto constituya una parte de la base gravable de otro, como sucede con el impuesto al valor agregado, ya que esto se torna en una sobre imposición interminable de impuestos, lo cual constituye una injusticia tributaria al desnaturalizar la esencia misma del impuesto.**

**Se debe recordar que "Impuesto es toda aportación en dinero o en especie que dentro de un marco de legalidad tributaria establece el Estado y tiene el carácter de general y obligatoria, a cargo de personas físicas o morales, que se destinan a cubrir el gasto público, y sin que exista para estas personas una contraprestación directa o inmediata".**

**La esencia del impuesto se encuentra en el hecho de gravar una parte justa de los ingresos de los contribuyentes dentro de un marco de legalidad tributara para destinarlo al gasto público que realiza el Estado.**

El marco de legalidad tributaria encuentra su base en la Constitución Federal, ya que es la Ley Fundamental, la Ley Suprema por lo cual, todas las leyes que derivan de ella no deben contrariarla y como es obvio en el tema que se esta tratando, la base gravable del impuesto al valor agregado no grava solo una parte de los ingresos de los contribuyentes, sino que también se atreve a gravar con un impuesto otro impuesto, lo cual no se encuentra dentro de un marco de legalidad tributaria, ya que rompe con dos de los principios de los impuestos establecidos en la Constitución: el de proporcionalidad y el de equidad.

En el primer capítulo de este trabajo se mencionó la importancia de la legalidad dentro del sistema jurídico mexicano, ya que esto deriva en la seguridad jurídica de los gobernados, y más aún en una materia como la es la Fiscal, ya que esta interviene en un punto muy delicado: la afectación del patrimonio de los contribuyentes, el hecho de ver disminuidos sus ingresos sin obtener por esto un beneficio directo e inmediato.

6.- Ahora bien, los principios constitucionales de los impuestos como repetidamente se ha mencionado se encuentran en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal que indica que son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Distrito Federal, del estado y municipio en que residan, de la manera PROPORCIONAL Y EQUITATIVA que dispongan las leyes.

La Constitución Federal es la Ley Fundamental en el sistema jurídico mexicano, y también es la Ley Suprema, la fundamentalidad y la supremacía Constitucional son conceptos inseparables, o sea, que ésta es suprema por que es fundamental y es fundamental por que es suprema. En efecto, si la Constitución no estuviese investida de supremacía, dejaría de ser fundamento de la estructura jurídica del Estado ante la posibilidad de que las normas secundarias pudiesen contrariarla sin carecer de validez formal. A la inversa, el principio de supremacía

constitucional, se explica lógicamente por el carácter de ley fundamental que ostenta la constitución, ya que esta es la base de todas demás leyes en la pirámide jurídica y sin esto, no habría razón para que fuese suprema. Se puede decir que la Constitución en la pirámide jurídica es a la vez la base y la cumbre, lo fundamental y lo insuperable.

La Constitución es la ley de leyes, obviamente esto implica que ésta sea el ordenamiento cúspide de todo Derecho Positivo del Estado, situación que la convierte en índice de validez formal de todas las leyes secundarias u ordinarias que forman el sistema jurídico estatal, en cuanto a que ninguna de ellas debe oponerse, violar o simplemente apartarse de las disposiciones constitucionales.

En consecuencia, si esta oposición, violación o apartamiento se registran, la Ley que provoque estos fenómenos carece de validez formal, susceptible de declararse inválida, "inconstitucional" ya que su contenido esta en contradicción, en oposición o apartada de lo que dispone la Constitución que es la Ley Suprema y Fundamental.

Por lo tanto, si la base gravable del impuesto al valor agregado contenida en los artículos 12, 18, 23 y 27 de la ley respectiva, es contraria a la justicia tributaria y por ende a los principios de proporcionalidad y equidad constitucionales, y en consecuencia es contraria a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se concluye que la base gravable del impuesto al valor agregado es inconstitucional.

## BIBLIOGRAFIA

**-ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO**

Derecho Fiscal

Dècimo tercera ediciòn

Editorial Themis

Mèxico 1998

No. de pàginas 538.

**- BURGOA IGNACIO**

Derecho Constitucional Mexicano

Undècima ediciòn

Editorial Porrúa

Mèxico 1997

No. de pàginas 1085.

**- CARRASCO IRIARTE HUGO**

Derecho Fiscal Constitucional

Tercera ediciòn

Editorial Harla

Mèxico 1997

No. de pàginas 596.

**-DIEP DIEP DANIEL**

Revista Defensa Fiscal

Articulo Proporcionalidad y Equidad a la mexicana

Editorial Grupo Empresarial Editorial S.A. de C.V.

Año 3, número 21 Mèxico Julio 2000.

**- MARGAIN MANATOU EMILIO**

Introducciòn al Estudio del Derecho Tributario Mexicano

Sexta ediciòn

Editorial Universidad Autònoma de San Luis Potosi

Mèxico 1981

No. de pàginas 585.

**- PEREZ INDA LUIS M.**

Aplicaciòn Pràctica de la Ley del I.V.A. Impuesto al Valor Agregado

Sètima ediciòn

Editorial ISEF

Mèxico 1997

No. de pàginas 294.

- RODRIGUEZ LOBATO RAUL  
Derecho Fiscal  
Segunda ediciòn  
Editorial Harla  
Mèxico 1998  
No. de Pàginas 309.
- SANCHEZ PINA JOSE DE JESUS  
Nociones de Derecho Fiscal  
Quinta ediciòn  
Editorial Pac  
Mèxico 1997  
No. de Pàginas 132.
- SOMMERS HAROLD M.  
Finanzas Pùblicas e Ingreso Nacional  
Tercera reimpresiòn  
Editorial Fondo de Cultura Econòmica  
Mèxico 1970  
No. de pàginas 592.
- TENA RAMIREZ FELIPE  
Derecho Constitucional Mexicano  
Trigèsima primera ediciòn  
Editorial Porrùà  
Mèxico 1997  
No. de pàginas 653.

#### LEYES

- CONSTITUCION POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
- LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS.

#### CODIGOS

- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.