

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL

**EL IMPUESTO SOBRE
AUTOMÓVILES NUEVOS**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

ENCANTO SERVÍN GIL

DIRECTOR DE TESIS: LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES

Ciudad Universitaria, marzo de 2006.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad Nacional Autónoma de México, porque me permitió superarme y convertirme en una profesionista. Por todo lo que de ella obtenemos, los que tenemos la dicha de estudiar aquí.

A la Facultad de Derecho por lo que obtuve durante mi estancia en ella: conocimientos, experiencias y amigos para toda la vida.

A mis profesores, por trasmitirme sus conocimientos y enseñarme con paciencia y dedicación.

Al Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles y al Lic. Juvenal Lobato Díaz por su apoyo y ayuda en la realización de este trabajo.

DEDICATORIAS

A mis padres, por darme la vida y apoyarme en el logro de mis metas.

A mi mamá, por su amor y dedicación, por estar siempre conmigo, por ser mi ejemplo a seguir y mi mejor amiga.

A mis hermanas, Jesica y Pamela, por sus consejos y por todo lo que he vivido y compartido a lo largo de nuestra vida. A Jesi, por enseñarme a luchar por lo que quiero y a ser fuerte en el momento preciso. A Pamela, por todo lo que me has dado y por ser mi amiga y apoyo incondicional.

A mis sobrinos, René, Carlos Alberto, Elena, Diego y Paulina, por ser mi alegría de vivir y el impulso para ser mejor cada día.

A mi abuelita, por ser un ejemplo a seguir, por su amor y cariño y por enseñarme su fortaleza a lo largo de toda mi vida.

A mis tíos y primos por formar parte de mi familia.

A todos mis amigos, porque gracias a ustedes soy una mejor persona cada día porque me señalan mis defectos y mis virtudes, porque crecemos juntos y porque una persona sin amigos es una persona vacía, los quiero a todos.

A Claudia, por compartir todo en nuestra vida, lo bueno y lo malo, por estar siempre conmigo.

A Nohemí, por ser mi prima consentida.

A Joaquín, Christian, Iván E., Paulina y Diego, por ser mis hermanos y compartir tantas cosas durante todos estos años.

A Carla, Erika, Alan, Jacqueline, Angélica, Margarita e Iván N., por estar siempre juntos, por demostrarme su apoyo y amor, por todo lo que hemos vivido y porque más que amigos somos hermanos del alma.

A Mauricio y Sergio, por todo lo que compartimos, por los inolvidables momentos que hemos vivido y por su amistad entrañable.

A Norma Angélica, por ser mi amiga y mi confidente, por todas las experiencias que hemos compartido.

IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS.

INTRODUCCIÓN	I
CAPITULO 1 POTESTAD TRIBUTARIA	
1.1. Concepto	1
1.2. Bases Constitucionales.	3
1.2.1. Artículo 31 fracción IV	3
1.2.2. Artículo 73 fracción VII.	5
1.2.3. Artículo 74 fracción IV	6
1.3. Potestad Tributaria Federal.	7
1.3.1. Artículo 73 fracción XXIX	9
1.4. Potestad Tributaria Local	12
1.5. Potestad Tributaria Municipal	14
1.5.1. Artículo 115 fracción IV	15
CAPITULO 2 LAS CONTRIBUCIONES	
2.1. Concepto.	20
2.2. Principios constitucionales de las contribuciones.	22
2.2.1. Principio de legalidad.	22
2.2.2. Principio de proporcionalidad y equidad.	26
2.2.3. Principio de generalidad.	30
2.2.4. Principio de destinación de las contribuciones para cubrir el gasto público	31
2.3. Requisitos para las contribuciones según la Ley de Ingresos.	32
2.3.1. Artículo 36.	32
2.3.1.1. Principio de certidumbre	33
2.3.1.2. Principio de comodidad	34
2.3.1.3. Principio de economía	35
2.3.1.4. Principio de estabilidad económica.	36
2.4. Clasificación (Artículo 2° del Código Fiscal de la Federación)	37

CAPITULO 3 EL IMPUESTO

3.1. Concepto.	42
3.2. Elementos.	45
3.2.1. Relación Tributaria	45
3.2.2. Sujetos	47
3.2.3. Objeto.	53
3.2.4. Hecho imponible.	56
3.2.5. Base gravable.	59
3.2.6. Tasa o tarifa.	60
3.2.7. Exenciones.	62
3.2.8. Determinación	65
3.3. Clasificación.	68
3.3.1. Impuestos directos e indirectos.	68
3.3.2. Impuestos reales y personales.	69
3.3.3. Impuestos generales y especiales.	70
3.3.4. Impuestos proporcionales y progresivos.	70

CAPITULO 4 ANTECEDENTES DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS

4.1. Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.	71
4.2. Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos de 1979. . .	73
4.2.1. Exposición de motivos.	73
4.2.2. Contenido.	74
4.3. Reformas Fiscales de 1995	84

CAPITULO 5 EL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS

5.1. Concepto.	86
5.2. Elementos.	86
5.2.1. Relación Tributaria.	86
5.2.2. Sujetos.	88
5.2.2.1. Sujeto Activo.	88
5.2.2.2. Sujeto Pasivo.	89
5.2.3. Objeto.	90
5.2.4. Hecho imponible.	92
5.2.5. Base Gravable	96

5.2.6. Tasa o Tarifa	100
5.2.7. Exenciones.	102
5.2.8. Determinación del impuesto y forma de pago.	107
5.3. Clasificación.	109
5.4. Contenido de la ley.	110
5.5. Aspectos del TLCAN que influyen en el impuesto	112
CONCLUSIONES	117
BIBLIOGRAFÍA	121
HEMEROGRAFÍA	124
LEGISLACIÓN	125
SITIOS DE INTERNET.	125

INTRODUCCIÓN

Para la vida de cualquier Estado, es necesario la contribución de parte del ingreso de los particulares al erario público para satisfacer las necesidades sociales y realizar las funciones que tiene encomendadas, dentro de esas contribuciones encontramos a los impuestos.

Los impuestos sirven para cubrir de manera general el gasto público, y los contribuyentes entregan estas aportaciones a las autoridades fiscales por diversas actividades que realizan, esta tesis tiene como tema central el impuesto federal sobre automóviles nuevos, el cual se genera en el momento de la enajenación de un automóvil nuevo que cumpla con ciertas características que la misma Ley establece.

A pesar de ser un impuesto federal es recaudado por los estados de la República, debido a Convenios de Colaboración firmados entre la Federación y las entidades federativas, con la finalidad de que las autoridades fiscales locales recauden, administren y dispongan del impuesto en cuestión.

El impuesto sobre automóviles nuevos recae directamente en el adquirente del vehículo, por lo que se eleva significativamente el precio de venta del automóvil, sin que se encuentre debidamente especificado este impuesto, por una disposición expresa en la Ley, por lo que a pesar de que el valor del vehículo sea menor, por el importe del impuesto se aumenta el costo

del automóvil nuevo.

En nuestro país, se ha elevado significativamente la venta de automóviles nuevos por diversos factores como son los programas de protección al ambiente que restringen el uso de automóviles que produzcan un gran número de partículas contaminantes y las facilidades para obtener dichos automóviles a crédito o con descuentos, entre otros.

En la actualidad y a raíz de la firma del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), México se encuentra inmerso en la globalización que ha incentivado la competencia en muchos sectores, entre ellos el automotriz, lo que obliga a esta industria a ofrecer mayor calidad y precios más competitivos para los mercados externo e interno, ya que, como parte de esta globalización, nuestro país, se obliga a la eliminación de aranceles y cuotas compensatorias, lo cual favorece la importación de vehículos extranjeros a precios muy atractivos.

Esto repercute directamente en la industria automotriz nacional , la cual no puede reducir el precio de venta de los automóviles nuevos, por los costos de producción y los impuestos surgidos por la enajenación de los automóviles como son el impuesto sobre automóviles nuevos y el impuesto al valor agregado.

La industria automotriz nacional es una de las ramas más importantes y

productivas en nuestra economía, por lo que es necesario incentivarla, para lograr con ello su crecimiento y fortalecer el sector, obteniendo con ello, mayores ingresos para el país a través de los impuestos que paguen por las actividades realizadas en sus fábricas y plantas ensambladoras, y del gran número de personas que emplea para todo su proceso productivo.

Por lo tanto es necesario desaparecer el impuesto sobre automóviles nuevos para lograr la reducción del precio de venta de los automóviles mencionados y con ello fomentar entre el público consumidor la adquisición de vehículos nuevos en nuestro país.

IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS

CAPITULO 1 POTESTAD TRIBUTARIA

1.1. Concepto

La potestad tributaria, o también llamado poder tributario por algunos autores, es la facultad que tiene el Estado, a través de los sus tres poderes principalmente por el Poder Legislativo, para imponer contribuciones y tiene su fundamento en los artículos 31, 73, 74 y 115 de nuestra Carta Magna.

Sergio de la Garza define al poder tributario como: “la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares una obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”.¹

Guiliani señala “la expresión poder tributario significa la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.²

Para Rodríguez Lobato la potestad tributaria tiene una concepción más amplia, “es el poder jurídico del Estado para establecer contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos.”³

La potestad tributaria es, en conclusión, la facultad exclusiva del Estado, realizada a través de sus tres poderes, que son el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial, de imponer contribuciones para cubrir el gasto público. Para imponer dichas contribuciones es necesario que existan ordenamientos legales en los

¹ DE LA GARZA, Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 2002, p. 207.

² GULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Volumen I, Ediciones Depalma, 6ª edición, Argentina 1997, p. 325.

³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Harla, México, 1998, 2ª edición, p. 6.

cuales se encuentren previamente establecidas, según se desprende de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en distintos artículos regula dicha potestad. Por lo anterior, en los siguientes puntos trataremos de analizar el fundamento constitucional de la potestad o poder tributario.

La potestad tributaria se realiza en los tres poderes del Estado, es decir, primero en el Legislativo ya que para que se puedan imponer contribuciones es necesario sean establecidas previamente por una ley y solo este Poder esta autorizado para crearlas; en el Poder Ejecutivo el cual es el encargado de recaudar y administrar las contribuciones necesarias para cubrir los gastos públicos; y por último en el Poder Judicial, ya que, es éste el encargado de resolver las controversias que surgen entre los particulares y las autoridades sobre la legalidad de las contribuciones impuestas.

La potestad tributaria, en primer lugar, esta conferida al órgano representativo de la sociedad, ya que los legisladores son elegidos por voto directo de los ciudadanos del país, y por lo tanto son las autoridades que velarán por los intereses de sus representados y por ello al aprobar las leyes fiscales que impongan contribuciones, éstas serán lo menos gravosas posibles para los ciudadanos, pero siempre suficientes para cubrir los gastos públicos.

La potestad mencionada se establece en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con la finalidad de que no exista arbitrariedad en la imposición de las contribuciones por lo que dentro de nuestra Constitución existen diversos preceptos que la regulan, sentando las bases necesarias para la imposición de los tributos, con la finalidad de que existan preceptos claros y justos en materia fiscal que afecta directamente el patrimonio de las personas.

1.2. Bases Constitucionales

1.2.1. Artículo 31 fracción IV

Una obligación de los mexicanos es contribuir a cubrir el gasto público de manera proporcional y equitativa que señalen las leyes, esto se encuentra consagrado en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, que a la letra dice:

“Artículo 31: Son obligaciones de los mexicanos:

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

Analizando este precepto encontramos que se debe contribuir al gasto público entendiendo al gasto público como las erogaciones realizadas para satisfacer las necesidades públicas, las cuales son cubiertas por el Estado para poder convivir en sociedad y no son para beneficio exclusivo de un particular sino de la colectividad en general, por lo tanto el Gobierno debe encargarse de realizar esas funciones que derivan en beneficio del pueblo y llevan a satisfacer necesidades básicas de la sociedad.

Los mexicanos como integrantes de este Estado, estamos obligados a aportar parte de nuestros ingresos al Gobierno para que con ese dinero pueda realizar las funciones públicas y repercuta en beneficio de la colectividad.

Esta aportación entregada por los mexicanos debe realizarse en los distintos ámbitos de Gobierno, como son, el federal, el estatal y el municipal, en él que vivamos, para que dentro de estos territorios y de manera individual e independientes puedan cubrir el gasto público de su competencia de conformidad con las disposiciones legales aplicables, este punto lo analizaré más adelante de manera detallada.

La contribución que se realice debe ser proporcional y equitativa a nuestros ingresos y posibilidades, y por ello debe establecerse conforme a los principios constitucionales que el Constituyente creyó necesarios para dar seguridad jurídica a los contribuyentes. Estos principios serán analizados detalladamente en el capítulo 2 de este trabajo, por lo cual solamente daré una pequeña explicación de lo que entendemos por el principio de proporcionalidad y equidad.

Existe divergencia entre los distintos autores que han escrito sobre los principios arriba mencionados; y se encuentran plasmados, en la Constitución, establecen las bases sobre las que se deben imponer las contribuciones para que sean justas para todas las personas en nuestro país; ya que al ser proporcionales los individuos contribuirán con el gasto público en la medida de sus posibilidades, los que más tengan, pagará más y los que menos tengan, pagarán menos o no pagarán, según sea el caso concreto, esto se debe a que la contribución debe ser proporcional al ingreso de las personas y después de haber cubierto las necesidades básicas del individuo, por lo cual sí son muy bajos sus ingresos y solo le alcanza para adquirir los satisfactores básicos estará exento de contribuir con el gasto público. En conclusión, los integrantes de un Estado contribuirán conforme a su capacidad económica o contributiva a los gastos públicos.

Entendiéndose “que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.”⁴

Por otra parte, lo equitativo esta íntimamente relacionado con la justicia tributaria y se puede entender con esta frase: “trato igual para los iguales y trato desigual para los desiguales”.⁵ Entendiéndose esto de la siguiente

⁴ *Ibidem.*, p. 62.

⁵ *Ibidem.*, p. 44.

manera, sí dos personas ganan el mismo salario deben contribuir del mismo modo al gasto público y no así, él que recibe un ingreso por debajo de estas dos primeras personas ya que su aportación deberá ser menor.

1.2.2. Artículo 73 fracción VII

“Artículo 73: El Congreso tiene facultad:

I. ...

II. ...

III. ...

IV. ...

V. ...

VI. ...

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

En esta norma constitucional se plasma la facultad del Poder Legislativo Federal para imponer las contribuciones con las cuales se cubra el Presupuesto, entendiéndose este último como el listado de los gastos públicos que se deben de realizar durante un ejercicio fiscal, que es de un año, para realizar las funciones inherentes al Gobierno y que sin este dinero no podrían cumplirse. Está fracción del artículo 73 determina que los ingresos deben ser directamente relacionados con los gastos que realice el Estado; por lo cual se concluye, se planifican las contribuciones necesarias y suficientes que se utilizarán para cubrir los gastos públicos contenidos en el presupuesto de egresos.

1.2.3. Artículo 74 fracción IV

“Artículo 74: Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

I. ...

II. ...

III. ...

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."*

La Cámara de Diputados como órgano público que representa de manera más directa al pueblo mexicano y debe velar por los intereses de éstos, es el encargado de discutir y aprobar de manera exclusiva lo relativo a las finanzas del Estado.

Anualmente son presentados por el Ejecutivo, la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos que los diputados analizan, discuten y, en su caso, aprueban. La Ley de Ingresos es el desglose del dinero que va a percibir el Estado de las contribuciones, las empresas públicas y los empréstitos que va a adquirir y estos ingresos deben estar relacionados con el Presupuesto de Egresos formulado también por el Ejecutivo Federal y es una estimación realizada del dinero necesario para desempeñar las funciones públicas que tiene encomendadas. Si por una causa extraordinaria o por una errónea planificación los gastos públicos no llegarán a cubrirse con los ingresos aprobados para un ejercicio fiscal, se tendrían que aumentar las contribuciones para que el país siguiera funcionando. Pero lo que se intenta en cada año es que con los ingresos que son aprobados en la Ley de la materia sean suficientes para cubrir el gasto público y no sea necesario aumentar las contribuciones o pedir empréstitos extraordinarios al extranjero.

1.3. Potestad Tributaria Federal.

Nuestro país es "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”, según se plasma en la Constitución Mexicana en el artículo 40.

Partiendo de este artículo sabemos que existen tres niveles de gobierno que son autónomos entre sí, siendo estos, el federal, el estatal o local y el municipal, los cuales tienen entre sus facultades la potestad tributaria, la cual debe utilizarse dentro del marco legal de manera coordinada para evitar injusticias fiscales resultantes de la doble tributación en los productos por las distintas autoridades hacendarias del Estado Mexicano. Por ello, la Constitución Política del país establece las bases sobre las cuales deben ser ejercidos los poderes tributarios en nuestro territorio.

En primer lugar, los artículos 31 fracción IV y 73 en la fracción VII, estudiados ya en apartados anteriores, establecen que la facultad de imponer contribuciones estará a cargo de los tres niveles de gobierno de manera concurrente, pero en el caso del municipio las contribuciones serán establecidas por la Legislatura del Estado al que pertenezca y la autoridad municipal tendrá como función la recaudación y administración de dichas contribuciones.

Esta facultad concurrente tiene como excepción algunas materias reservadas expresamente a la Federación. Para evitar el problema de la doble imposición de impuestos por parte de los distintos niveles de gobierno la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una jurisprudencia que establece lo siguiente:

“IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE. La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y

los Estados, en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73 fracción VII, y 124); b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX), y c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118)." Semanario Judicial de la Federación, VI Época, CV, Primera Parte, año 1966, Pleno, p. 112.

Posteriormente, este mismo órgano jurisdiccional emitió una jurisprudencia señalando:

"IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS. Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos(artículo 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118.)" Tesis 172, VII Época, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, p. 173.

Por lo tanto, tenemos que entre los tres niveles de gobierno hay poderes tributarios concurrentes, salvo algunas materias expresamente reservadas para la Federación que enseguida analizaremos.

1.3.1. Artículo 73 fracción XXIX Constitucional

Este artículo establece las materias en las que el Congreso tiene competencia exclusiva para imponer contribuciones y son las siguientes:

1° Sobre comercio exterior, lo que se traduce en los impuestos a las importaciones y exportaciones. Dicha materia esta regulada así, desde la primera Constitución de México de 1824. Se trata de una materia exclusivamente reservada a la Federación ya que son “impuestos o derechos al tránsito de cosas, bienes, personas y servicios que entran o salen del territorio nacional, lo cual a su vez permite el control, identificación, ubicación y conocer su origen o destino”⁶; y por ello, para obtener estos ingresos de manera uniforme en todo el territorio nacional se regula de esta manera.

2° Sobre aprovechamientos y explotación de recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27 Constitucional. Los cuales son bienes del dominio directo de la Nación, por lo que sólo el Gobierno Federal, siendo el representante de está última, puede gravar de manera razonable y responsable su explotación y los recursos obtenidos de la comercialización de éstos.

Los recursos naturales regulados de esta manera son, entre otros, los que se encuentran en la plataforma continental y los zócalos submarinos, los contenidos en las islas, así como los minerales que se encuentren en yacimiento o vetas y cuya naturaleza sea distinta a los componentes del terreno, los combustibles minerales sólidos, el petróleo y sus derivados, así como las aguas nacionales.

En estos recursos el dominio de la Nación es inalienable e imprescriptible y la explotación de ellos, por los particulares o por sociedades legalmente

⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 1999, p. 103.

constituidas sólo podrá realizarse mediante concesión otorgada por el Ejecutivo Federal, según lo señala también el artículo 27 de nuestra Constitución.

De esta manera se establece como único ente público facultado para imponer contribuciones sobre estos ingresos a la Federación, y por lo tanto solamente el Congreso de la Unión podrá legislar sobre esta materia para que por su parte el Ejecutivo Federal pueda obtener los ingresos que le permitan cubrir el gasto público.

3° Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, esto se debe según el maestro De la Garza a que "existiendo una legislación federal para la banca y el seguro, todas las empresas dedicadas a ellos, deben ser gravadas de modo uniforme independientemente del lugar en que puedan operar".⁷

4° Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación. En este punto se trata generalmente de las concesiones para uso de las vías generales de comunicación, radio y televisión. Esto se debe a que sí la Federación es la que otorga la concesión o los explota o administra directamente sólo ella estará facultada para imponer contribuciones.

5° Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica.
- b) Producción y consumo de tabacos labrados.
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
- d) Cerillos y fósforos.
- e) Aguamiel y productos de su fermentación.
- f) Explotación forestal; y
- g) Producción y consumo de cerveza.

⁷ DE LA GARZA, *Op. Cit.*, p. 227.

Debido a que la producción de los productos arriba mencionados se encuentran en distintos Estados de la República y para lograr una recaudación homogénea dentro de la misma actividad productiva es necesario una legislación que sea la misma para todos con la finalidad de dar igualdad en el trato para todos los contribuyentes y no surja una competencia entre los Estados en sus políticas fiscales para propiciar la migración de los productores de manera real o solamente ficticia a los Estados que les cobren menores contribuciones, y por ello, el Constituyente de 1917 estableció estas materias para que fueran exclusivamente gravadas por la Federación y se tuviera una política fiscal benéfica para todos los mexicanos.

Además, en cuanto a la energía eléctrica solo la Nación, a través de la Federación puede generar, conducir, transformar, distribuir y abastecer de energía eléctrica según el artículo 27 Constitucional, por lo cual, sólo este ente público podrá imponer las contribuciones que estime convenientes.

Aunque todas las materias arriba mencionadas son gravadas de manera exclusiva por la Federación, el último párrafo de la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución establece que: *"las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica."* Con esto, lo que el Constituyente buscó fue lograr una mejor distribución de los ingresos públicos entre los tres niveles de gobierno, aportando una parte de los ingresos obtenidos por el Gobierno Federal a los Estados y Municipios para mejorar las finanzas públicas de los dos últimos.

Además de las facultades exclusivas que tienen la Federación según el artículo que acabamos de estudiar, están las facultades que tienen expresamente prohibidos los Estados y que se encuentran en el artículo 117 Constitucional y por ello, están tácitamente reservadas a la Federación como son el acuñamiento de monedas, la emisión de papel moneda, estampillas ni

papel sellado; y los impuestos alcabalatorios entendiendo estos como las contribuciones es sobre el tránsito de personas, cosas, mercancías o vehículos, es decir, que los Estados no pueden imponer ningún tipo de contribución a las personas que transitan, entran o salen de su territorio.

1.4. Potestad Tributaria Local.

En el ámbito estatal, los poderes tributarios son concurrentes con la Federación y los Municipios y tiene su base en el artículo 31 fracción IV Constitucional en donde se establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público tanto de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan.

“La concurrencia tributaria, significa acudir a la misma fuente u objeto gravable dos o más entidades políticas, exigiéndole a las mismas personas físicas y morales el pago de tributos sobre su riqueza, bienes, operaciones o ingresos, lo que indiscutiblemente puede conducir al problema de la doble tributación en perjuicio de la economía de los mismos contribuyentes.”⁸

Para evitar este problema, no existe un listado en donde expresamente se divida las materias o actividades que serán gravadas por cada autoridad tributaria.

Los Estados podrán imponer contribuciones en todo aquello que no esté reservado exclusivamente a la Federación o que expresamente le esté prohibido por la misma Constitución a las entidades federativas; es decir se trata, según el maestro De la Garza, de limitaciones de carácter negativo y positivo.

Flores Zavala en su libro *Finanzas Públicas Mexicanas* hace un exhaustivo estudio del problema de la concurrencia tributaria en nuestro país y

⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, *Op. Cit*, p. 109.

la falta de regulación que al respecto se ha establecido, llegando a las siguientes conclusiones:

- I. "El principio constitucional es que son concurrentes, las facultades de la Federación y de los Estados, para establecer impuestos para cubrir sus respectivos presupuestos, con las únicas excepciones que la propia Constitución ha establecido.
- II. Hay impuestos que pertenecen exclusivamente a la Federación.
- III. Hay impuestos que los Estados pueden establecer sólo con autorización del Congreso de la Unión (artículo 118 fracción I).
- IV. La Federación no puede prohibir a los Estados el establecimiento de aquellos impuestos que corresponden a materias sobre las que la Constitución no ha establecido limitación alguna.
- V. La Federación no puede facultar a los Estados para establecer impuestos sobre materias que la Constitución ha reservado exclusivamente a la propia Federación."⁹

Para evitar que un mismo producto o servicio sea sometido a una doble imposición fiscal, se ha creado el Sistema de Coordinación Fiscal con la finalidad de que la vida económica de México no se vea afectada por una mala política fiscal, debiéndose establecer cual autoridad gravará determinado producto y posteriormente, ésta misma, distribuirá el ingreso entre todos los demás, otorgándoles un porcentaje o participación de los ingresos.

⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, 32^a edición, México, 1998, p. 379.

Con la coordinación fiscal se pretende solucionar el problema de la concurrencia entre los distintos niveles de gobierno, ya que los Estados de manera voluntaria renuncian a gravar ciertos productos o servicios para que la Federación realice esta función de manera homogénea en todo el país y les dé parte de los ingresos obtenidos en una proporción pactada con anterioridad, pero algunos autores opinan que cuando los Estados renuncian a establecer ciertas contribuciones a favor de la Federación su soberanía se ve violada y le resta independencia, por lo tanto para estos mismos autores la mejor solución sería el establecimiento de manera enumerativa de las materias gravadas por cada nivel de gobierno, y así evitar la concurrencia en la materia fiscal, que repercute en todos los aspectos de la vida de nuestro país.

1.5. Potestad Tributaria Municipal.

En México, el Municipio es la figura fundamental para la organización política, y se trató de dar la mayor autonomía posible en la Constitución de 1917, pero en materia fiscal, el municipio tiene serias limitantes que le restan autonomía frente a los Estados a los que pertenece. La Potestad Tributaria Municipal es la "facultad legal ejercida por las Legislaturas Locales de conformidad a la Constitución Política Federal, en virtud de la cual pueden imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza, ingresos y utilidades, para cubrir el gasto público municipal, formalizándose al expedir las leyes fiscales respectivas."¹⁰

Para que una autoridad o nivel de gobierno tenga autonomía y libertad de actuación ante los demás órganos o entes, es necesario tener tanto autonomía política como financiera, la cual se logra con la independencia total para imponer y recaudar las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, ya que si esto no sucede, existen mecanismos de control y de subordinación de una autoridad hacia la otra, tratándose en este caso, de los Municipios ante las entidades federativas a las que pertenecen.

¹⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, *Op. Cit.*, pp. 116-117.

Si las Legislaturas locales son las encargadas de establecer las leyes fiscales por las cuales podrá recaudar el Municipio, éste deberá atenerse y sujetarse a lo señalado por el poder estatal y nunca gozará de autonomía frente a éste.

Para el maestro Rodríguez Lobato "el Municipio es, sin duda, el de situación económica más precaria, no obstante que es la entidad política que en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población, principalmente a través de la prestación de diversos servicios públicos."¹¹

1.5.1. Artículo 115 fracción IV

"Artículo 115: Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:

- I. ...*
- II. ...*
- III. ...*
- IV. ...*
- V. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que le pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:
 - a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.**

¹¹ RODRÍGUEZ Y LOBATO, *Op. Cit.*, pp. 139-140.

Los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

- b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados; y*
- c) Los ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos a su cargo.*

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios a favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los Ayuntamientos en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

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

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los Ayuntamientos, o bien, por quienes ellos autoricen, conforme a la ley;"

De este artículo de nuestra Constitución surge una potestad tributaria privativa del Municipio, porque sólo este puede recaudar las contribuciones relativas a la propiedad inmobiliaria, pero esto no quiere decir que tenga plena autonomía en este ramo porque no es el Municipio quien las establece sino las Legislaturas Locales.

La propiedad inmobiliaria en todos los aspectos debe ser gravada de manera exclusiva a favor del Municipio, entendiéndose en todas sus modalidades o hechos imponible que se pueden gravar y estos son:

- a) La propiedad.
- b) La posesión.
- c) El fraccionamiento.
- d) La división.
- e) La consolidación.
- f) La traslación o transmisión de dominio.
- g) La mejora.
- h) El cambio de valores.

Todos de los bienes inmuebles. Estos incisos dan lugar a diversas contribuciones que se recaudan para cubrir el gasto público de los Municipios.

Se denomina potestad tributaria privativa porque la Federación y los Estados no podrán establecer exenciones o subsidios a ninguna persona o institución ya que esto disminuiría de manera importante y significativa los ingresos que constitucionalmente le corresponden a los Municipios; y los otros

dos niveles de gobierno no pueden disminuir ni participar de estas contribuciones.

Así mismo será gravada por el Ayuntamiento la prestación de los servicios públicos a su cargo y los cuales están establecidos en la fracción III del artículo 115 Constitucional y son:

- a) Agua potable y alcantarillado;
- b) Alumbrado público;
- c) Limpia;
- d) Mercados y centrales de abasto;
- e) Panteones;
- f) Rastro;
- g) Calles, parques y jardines;
- h) Seguridad pública; y
- i) Las demás que las Legislaturas Locales determinen, según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

La prestación de estos servicios esta a cargo de los Municipios y por tanto las contribuciones que se les impongan deben ir a la Hacienda Municipal con la finalidad de cubrir el gasto público de este mismo ente político administrativo de nuestra Nación.

CAPITULO 2. LAS CONTRIBUCIONES

2.1. Concepto.

Las contribuciones son una de las formas por las que el Estado se allega de ingresos para cubrir el gasto público; y en nuestra legislación no existe una definición de lo que debemos de entender por contribución.

A continuación analizaré diversas definiciones doctrinales que existen al respecto.

Los términos contribución y tributo son similares, por lo que los trataremos indistintamente en este estudio.

El maestro Sergio de la Garza define a las contribuciones de la siguiente manera "son prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."¹

Los tributos "son exigidos a los particulares, por el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, y que constituyen la principal fuente de recursos para sufragar los gastos públicos."²

Mabarak dice que "las contribuciones se definen como los ingresos que el Estado recibe y, en su caso, exige en su carácter de persona moral de derecho público, con el apoyo de la ley tributaria y los destina a satisfacer los gastos públicos."³

¹ DE LA GARZA, *Op. Cit.*, p. 320.

² QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁNEZ, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, Trillas, México, 1997, p. 37.

³ MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho Financiero Público*, Mc Graw Hill, México, 1995, p. 59.

“Las contribuciones son aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas.”⁴

Para el profesor Rodríguez Lobato las contribuciones y los tributos son distintos, ya que él considera a las contribuciones un género y los tributos o contribuciones forzadas una especie junto con las contribuciones voluntarias, este autor señala que el tributo “son contribuciones forzadas o exacciones aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley.”⁵

De las definiciones dadas por los estudiosos de la materia, se desprenden los siguientes elementos:

- **Es una aportación económica**, ya sea en dinero o en especie, esto significa que siempre será una parte del patrimonio de las personas que podrá ser entregada en dinero que es lo que comúnmente ocurre, o bien en especie que es una excepción que se realiza en algunas materias como pueden ser las obras artísticas o bien los metales preciosos, pero la mayor parte de las aportaciones se dan en dinero porque es con este que se cubren los gastos que hace el gobierno para la realización de sus fines.
- **Exigida por el Estado** por lo que es, éste, el único sujeto activo de la obligación tributaria y el ente facultado para exigir y recibir las contribuciones aportadas por los particulares.
- **Con carácter general y obligatorio**, esto quiere decir que es para todas las personas tanto físicas y morales que se encuentren dentro del supuesto previsto por la ley y obligatorio porque el contribuyente no elige si paga los

⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, *Op. Cit.*, p. 207.

⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, *Op. Cit.*, pp. 5 y 6.

tributos o no, sino que tiene la obligación de pagar las contribuciones correspondientes a sus ingresos y si no las paga el Estado por el poder de imperio que tiene se las exigirá coactivamente.

- Y por último estas contribuciones **deben destinarse a cubrir el gasto público** o las necesidades colectivas debido a que ese, es el fin único de las contribuciones cubrir las necesidades de la colectividad que satisface el Estado a través del gobierno, el cual tiene tareas inherentes a sus actividades que requieren de dinero para realizarse.

Las contribuciones son aportaciones en dinero o en especie establecidas mediante leyes y exigidas por el Estado a los contribuyentes, personas físicas y morales, para cubrir el gasto público.

2.2 Principios constitucionales de las contribuciones

Los principios que a continuación estudiaremos se aplican a los impuestos primordialmente y a los demás tipos de contribuciones, como son los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones por mejoras, con determinadas variantes relacionadas con ellas.

2.2.1 Principio de legalidad

Este principio establece que las autoridades solamente podrán hacer lo que las leyes les permitan y en materia fiscal solo podrán imponer las contribuciones que previamente estén establecidas en las leyes que expidan los poderes legislativos de cada ente gubernamental. Se plasma en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución que establece que son obligaciones de los mexicanos: contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, o del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa **que dispongan las leyes.**

De este artículo, se plasma el principio de legalidad consistente en que las autoridades sólo podrán imponer las contribuciones que con anterioridad hayan sido establecidas en una ley, para proteger a los particulares y evitar la actuación de las autoridades al imponer las contribuciones, y es por ello que también se establece este principio de forma más general enfocado a cualquier acto de autoridad en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna los cuales disponen: el artículo 14 que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales establecidos, en los que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho y el artículo 16 que nadie podrá ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. De estos preceptos se desprende que todo acto de autoridad debe de estar fundado y motivado lo que significa que un acto de autoridad estará motivado cuando se expresen de manera clara y precisa la causa, motivos o circunstancias que dan lugar al acto realizado por la autoridad y estará fundado cuando se establezca cuales son las disposiciones legales que permiten ese acto de molestia en las personas, causado por las autoridades.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido al respecto de este principio de legalidad, la siguiente jurisprudencia:

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. *El principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por los 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 período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz el sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados este establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado esta encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados a través de sus representantes, los que determinan 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 impuesto imprevisible o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y 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 está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo anterior, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisión 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 con que pretenda justificárseles." Tesis 168, Apéndice de 1995, VII Época, Tomo I, Parte SCJN. Pág. 169.

A este principio existe solamente la excepción del decreto-ley y del decreto-delegado contenidos en la propia Constitución.

“En estos casos el Poder Ejecutivo se encuentra facultado por la Constitución para emitir decretos con fuerza de ley que puedan modificar y aún suprimir las existentes, o bien, pueden crear nuevos ordenamientos, los que no pueden ser anulados sino en virtud de otro decreto de idéntica naturaleza o por una ley.

Se esta en presencia de un decreto-ley cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación.”⁶

Tal es el caso del artículo 29 de nuestra Constitución, por el cual, el Presidente de la República puede decretar la suspensión de las garantías individuales en casos de invasión o perturbación grave de la paz social.

“Estaremos frente de un decreto-delegado cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos.”⁷ Lo que se establece en el artículo 131 constitucional en donde se dan amplias facultades al Ejecutivo para regular el comercio exterior protegiendo tanto la producción nacional como a los consumidores ya que puede ser autorizado por el Congreso de la Unión para suprimir o aumentar las cuotas que se le imponen a la importación y a la exportación, y esto se crea por los cambios que se dan en el ámbito mundial de la economía en los que se debe de actuar de inmediato para evitar graves daños a nuestra Nación.

⁶ *Ibidem*, p. 25.

⁷ *Ídem*.

Pero fuera de esta excepción, el principio de legalidad es inviolable, ya que toda contribución debe de estar contenida y reglamentada en una ley para poder exigir a los contribuyentes que la cumplan.

2.2.2 Principio de proporcionalidad y equidad

El principio de proporcionalidad y equidad ha sido muy estudiado por los doctrinarios del Derecho Fiscal, esto porque algunos autores afirman que se trata de conceptos distintos y otros afirman que es un solo principio englobado en la justicia distributiva y que no son términos distintos, por lo tanto analizaré las dos posturas.

Para Sánchez Gómez, "la proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo a su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal." ⁸

"La equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que sí realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico."⁹

⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, *Op. Cit.*, p. 146.

⁹ *Ibidem.*, p. 147.

Francisco de la Garza considera que la "exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse en ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional."¹⁰

Al respecto Adam Smith, establece: "Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición."¹¹

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en 1985 emitió una tesis que establece el principio de proporcionalidad y equidad en los impuestos que establece:

"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad

¹⁰ DE LA GARZA, *Op. Cit.*, p. 272.

¹¹ SMITH, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, FCE, 1ª ed. Preparada por E. Cannan, 8ª reimpresión, México, 1994, p. 726.

radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes con más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a

la norma jurídica que lo establece y regula.” Tesis 170, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, p. 171.

Desde mi punto de vista son conceptos distintos pero coincidentes que aunque su finalidad es la justicia tributaria, esto no quiere decir que estos dos términos se puedan utilizar como sinónimos ya que sus acepciones son diferentes la proporcionalidad esta relacionada con la capacidad contributiva de las personas, y significa que según esta capacidad las personas tanto físicas como morales deben contribuir al gasto público entregando una parte proporcional de su riqueza. Mientras que la palabra equidad se relaciona con igualdad, y esto no quiere decir que a todos los contribuyentes se les impongan las mismas contribuciones ya que no pueden pagar la misma cantidad de impuestos; una persona que tiene un alto nivel de ingresos y aquella que gana un salario bajo, por lo que este término se traduce en dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales para que los impuestos impacten de la misma forma a todos los contribuyentes y pueda existir la equidad en la recaudación de contribuciones. Ya que todas las personas que estén en un mismo hecho imponible deben ser tratados igual para que sufran el mismo impacto del tributo.

En la Constitución de nuestro país, se plasma la garantía de igualdad contenida en el artículo 13 estableciendo que no pueden existir leyes privativas; las leyes por consiguiente deben tratar a todas las personas de misma manera. Si varias personas se encuentran en un supuesto jurídico igual deben ser tratadas por las leyes de la misma forma, para que no se dé un trato especial a alguna persona por preferencia que tenga el legislador, porque si esto sucediera no habría justicia en nuestra legislación.

“No deben confundirse las leyes privativas con las leyes especiales. Las primeras no crean situaciones generales, abstractas e impersonales mientras que las segundas, aún cuando se apliquen únicamente a una o varias categorías de personas o de hechos o situaciones sí tienen la nota de

generalidad. Leyes especiales en materia tributaria, son por ejemplo las leyes que establecen tributos a las fábricas de cerveza, cemento o a productores de automóviles.”¹²

2.2.3. Principio de generalidad

Con el principio de generalidad se establece que las contribuciones deben de dictarse con carácter general para todos los individuos que estén en una misma situación jurídica descrita en la ley. Por lo que no deben de crearse tributos de manera especial para una sola persona ya que esto será inconstitucional ya que como señalé en el apartado anterior no deben existir leyes privativas.

Sobre este principio el maestro Flores Zavala dice “quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo no deben entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido que todos deben de pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que estarán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto.”¹³

2.2.4. Principio de destinación de las contribuciones para cubrir el gasto público

¹² DE LA GARZA, *Op. Cit.*, p. 292.

¹³ FLORES ZAVALA, *Op. Cit.*, p. 138.

Este principio se establece en el artículo 31 fracción IV constitucional, por lo que todas las contribuciones que sean recaudadas por los tres niveles de gobierno además de ser proporcionales y equitativas deben estar destinadas a cubrir el gasto público lo que ha sido definido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableciendo que serán gastos públicos no todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

De tal forma que siempre las contribuciones que entregan los contribuyentes deben destinarse a cubrir las necesidades y servicios públicos. Estableciendo que todo lo que el Estado recaude debe de destinarse a cubrir las necesidades colectivas de la sociedad que son muchas y muy diversas como la construcción de caminos, los servicios de luz y agua potable, los servicios de salud y los educativos, entre muchos otros, los cuales son de vital importancia para el desarrollo de nuestra Nación.

“La mayor parte de los impuestos tienen una aplicación general a los gastos públicos. Sin embargo, y por excepción algunos tributos pueden tener afectación especial.”¹⁴ Pero para que esto suceda debe existir una ley que así lo establezca expresamente.

2.3. Requisitos para las contribuciones según la Ley de Ingresos.

A partir del año 2003, en la Ley de Ingresos, se agregaron cuatro principios, los cuales deben ser observados al realizar cualquier iniciativa en materia fiscal, lo que constituye mayor seguridad jurídica y justicia para los contribuyentes. Primero se estableció en el artículo 34, posteriormente paso al artículo 37 y actualmente está plasmados en el artículo 36.

¹⁴ DE LA GARZA, *Op. Cit.*, p. 289.

2.3.1. Artículo 36.

La Ley de Ingresos de la Federación del 2006 incluye en su artículo 36 algunos requisitos que deben de cumplir las iniciativas en materia fiscal que sean presentadas al Congreso de la Unión, con la finalidad de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.

“Artículo 36. En el ejercicio fiscal de 2006, toda Iniciativa en materia fiscal, incluyendo aquellas que se presenten para cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2007, deberá incluir en su exposición de motivos el impacto recaudatorio de cada una de las medidas propuestas. Asimismo, en cada una de las explicaciones establecidas en dicha exposición de motivos se deberá incluir claramente el artículo de la disposición de que se trate en el cual se llevarían a cabo las reformas.

Toda Iniciativa en materia fiscal que envíe el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión observará lo siguiente:

- 1. Que se otorgue certidumbre jurídica a los contribuyentes;*
- 2. Que el pago de los impuestos sea sencillo y asequible;*
- 3. Que el monto a recaudar sea mayor que el costo de su recaudación y fiscalización, y*
- 4. Que las contribuciones sean estables para las finanzas públicas.*

Estas disposiciones deberán incluirse en la exposición de motivos de la Iniciativa, las cuales deberán ser tomadas en cuenta en la elaboración de los dictámenes que emitan las Comisiones respectivas en el Congreso de la Unión. La Ley de Ingresos de la Federación únicamente incluirá las estimaciones de las contribuciones contempladas en las leyes fiscales.”

De este artículo se pueden desglosar cuatro principios teóricos de los impuestos establecidos por tratadistas como Adam Smith y Adolfo Wagner, que son:

1. Principio de certidumbre
2. Principio de comodidad
3. Principio de economía
4. Principio de estabilidad económica

2.3.1.1 Principio de certidumbre.

Para Adam Smith deben tomarse en cuenta algunas máximas necesarias para la imposición de tributos en general y dentro de ellas encontramos este principio, el cual es expresado por Smith de la siguiente manera: "el impuesto que cada individuo esta obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien gravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande –según la experiencia de muchas naciones- como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar."¹⁵

Por ello, es necesario que las leyes en materia fiscal sean lo más claras posibles y escritas con la mayor sencillez posible para facilitar el entendimiento

¹⁵ SMITH, *Op. Cit.*, p. 727.

y comprensión de las disposiciones fiscales aplicables a las actividades realizadas por los ciudadanos de cada nación, y de esta forma saber todos los elementos que requiere el contribuyente para cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

2.3.1.2. Principio de comodidad.

También es una máxima de Adam Smith, la cual establece: "Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. El impuesto sobre la renta de las tierras y de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco a medida que tiene necesidad de comprarlos. Como, por otra parte, también se halla en la libertad de adquirirlos o no, según le plazca, la incomodidad resultante de estos impuestos es una culpa que a él únicamente se le puede imputar."¹⁶

Este principio se establece para beneficio de ambos sujetos de la relación tributaria, ya que si bien las leyes fiscales lo toman en cuenta para beneficio de los contribuyentes, al ser cómodo el periodo de pago, se eleva la recaudación obtenida por el Estado. De esta manera, sí en todas las contribuciones que nuestra Nación establece y establezca se toma en consideración este principio, se aumentarían los ingresos fiscales recaudados por un determinado impuesto, porque al momento en que los contribuyentes deban de cumplir con su obligación tendrán la liquidez suficiente para poder cubrir el impuesto generado.

2.3.1.3. Principio de economía.

¹⁶ *Idem.*

“Toda cantidad debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda. Un impuesto únicamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en las cajas del Estado en los cuatro casos siguientes: primero, cuando la exacción requiere de un gran número de funcionarios cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo. Segundo, cuando el impuesto es de tal naturaleza que oprime la industria y desanima a las gentes para que se dediquen a ciertas actividades que proporcionarían empleo y mantendrían un gran número de personas. De esa manera, cuando se obliga a alguien a pagar una contribución de esa especie, disminuye o anula los fondos que servirían para satisfacerla de una manera más fácil. Tercero, las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo sus capitales. Un impuesto excesivo constituye un poderoso estímulo a la evasión, por lo cual las penalidades a los contraventores crecen proporcionalmente a la tentación que la ocasiona. La Ley, contrariamente a los principios de justicia, suscita, primero, la tentación de infringirla y, después, castiga a quien la viola, y, por lo común, agrava la penalidad en proporción a las circunstancias que debieran contribuir a mitigarla, o sea el estado de ánimo propicio a la comisión del delito. Cuarto y finalmente, cuando se sujeta a los pueblos a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades, y aunque la vejación, en sentido riguroso, no significa ningún gasto, es ciertamente equivalente a una carga que cualquiera redimiría gustoso. De uno u otro de los cuatro modos distintos, los impuestos llegan a ser con frecuencia mucho más gravosos para el pueblo que ventajosos para el Soberano.”¹⁷

¹⁷ *Ibidem.*, pp. 727 y 728.

Este principio establece la necesidad de que la creación de los impuestos se realice después de un detallado estudio de los costos que va a tener para el Estado la recaudación de la contribución, el cual debe ser considerablemente menor que la cantidad que se pretende recaudar evitando un gran organismo burocrático, que en vez de beneficiar al gobierno lo perjudica al elevar los costos indispensables para una adecuada recaudación fiscal.

Además, se debe tener presente la finalidad de un impuesto, de cubrir el gasto público y que resulte benéfico para el país, por lo cual no debe provocar la reducción de las actividades de los sectores productivos, por la fuerte carga fiscal a la que se van a ver sometidos, debido a que causaría que el fisco no recaudará lo que pretende al imponer el impuesto y dañaría severamente la vida económica de nuestro país, al no incentivar las actividades productivas en México; traduciéndose en un impuesto antieconómico.

2.3.1.4. Principio de estabilidad económica.

Es aquel por el cual las contribuciones deben ser creadas para cubrir el gasto público, debiendo existir un equilibrio entre las contribuciones y las necesidades públicas que debe satisfacer el Estado, además de tener carácter permanente para poder crear la estabilidad en las finanzas públicas.

“Las Finanzas Públicas estudian el proceso ingreso-gasto llevado a cabo por el Estado generalmente expresados en términos monetarios.”¹⁸

Lo que se pretende al hablar de estabilidad en las finanzas públicas es que no se trate solamente de un impuesto creado para un período corto de tiempo, sino de una ley tributaria que pueda perdurar en el tiempo y con esto se cree un ingreso fijo, más o menos estable con la finalidad de que las

¹⁸ NÚÑEZ MIÑANA, Horacio, *Finanzas Públicas*, Ediciones Macchi, 2ª ed. Actualizada, España, 2001, p. 11.

finanzas públicas puedan contemplarlo como un ingreso constante y pueda ser utilizado para cubrir el gasto público de manera permanente.

2.4. Clasificación. (Artículo 2° del Código Fiscal de la Federación)

Las contribuciones según nuestra legislación se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, así como los accesorios de éstos, lo anterior está establecido en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 2°, este mismo artículo define estas contribuciones de la siguiente manera:

- **Los 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 aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.

Los impuestos por lo que se observa en el párrafo anterior no son definidos claramente en la legislación ya que solamente se dice que serán las contribuciones que no estén comprendidas dentro de las otras clases establecidas en el mismo artículo, así que será por exclusión como se pueda determinar que será impuesto. Esto resulta confuso para los contribuyentes, por lo que en la doctrina se han dado diversas definiciones de lo que es el impuesto, entre ellas encontramos, la del maestro Rodríguez Lobato la cual dice: "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 una contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato."¹⁹ Solo por citar una, debido a que en el capítulo relativo a este tema enunciare otras de las definiciones dadas por los doctrinarios del impuesto.

¹⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, *Op. Cit.*, p. 223.

- **Las aportaciones de seguridad social** son las contribuciones establecidas en leyes, a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Este tipo de contribuciones son las cuotas que pagan los patrones y los trabajadores para los servicios de seguridad social que da el Estado y que por la ley deben de aportar las personas que se benefician de estos ingresos en una proporción razonable y de acuerdo a sus ingresos. De esta manera dichas aportaciones al considerarse contribuciones pueden ser exigidas coercitivamente por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

- **Las contribuciones de mejoras** son las establecidas mediante leyes, a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

Este tipo de ingresos que recibe el Estado tienen su razón de ser en el incremento de su patrimonio, obtenido por las personas tanto físicas y morales por obras públicas que se realizan cerca de sus propiedades y que elevan el valor de los inmuebles, tal es el caso de las obras de pavimentación o construcción de vías de comunicación importantes, ya que por ellas, los contribuyentes obtendrán un beneficio directo y cuantificable y ante el cual deberán de erogar cierta contribución en la medida del beneficio obtenido, en este tipo de contribuciones no se trata de una prestación que realiza la persona sino de una contraprestación por un beneficio obtenido en forma directa por los contribuyentes.

- **Los derechos** son las contribuciones establecidas en ordenamientos legales, 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 trate 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.

Este tipo de contribución también se trata de una contraprestación por un servicio recibido por los contribuyentes, o bien, por el aprovechamiento que obtengan las personas tanto físicas y morales de los bienes de dominio público y por los cuales deben de pagar al Estado que los proporciona y quien realiza los gastos para su obtención, además el Estado es legalmente el propietario de dichos bienes y por ello, es éste quien debe recibir el pago por su utilización o disfrute.

- **Los accesorios.** Surgen cuando la obligación fiscal no es cumplida en tiempo y forma, por lo que al monto del impuesto se le agregará otra cantidad de dinero, por diferentes conceptos los cuales son: la actualización, los recargos, las multas y los gastos de ejecución, así como la indemnización establecida en el párrafo séptimo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación. Los accesorios siguen la suerte de lo principal y gozan de la misma naturaleza que los impuestos, por lo que se convierten desde su nacimiento en una obligación fiscal a cargo de los contribuyentes y exigida por las autoridades fiscales.

La actualización consiste en dar un valor presente a algo que en un momento anterior valía cierta cantidad de dinero; tomando en consideración el transcurso del tiempo y los cambios de precios en el país. Es decir, actualizar el monto de la contribución al momento en que se va a realizar el pago, basándose en el Índice Nacional de Precios al Consumidor de ambos momentos. Tiene su fundamento en el artículo 17-A que establece: *"El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de*

las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizarán 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 período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes."

Los recargos son las indemnizaciones que el contribuyente paga al fisco cuando incurre en mora. Y están contemplados en el artículo 21 del mismo Código Fiscal de la Federación los cuales se calculan sobre la contribución ya actualizada de manera mensual, y será la cantidad resultante de aplicar la tasa que por ley establezca el Congreso de la Unión anualmente, incrementada en un 50%.

La multa "es la cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios (recargos) constituyendo, por lo tanto, un *plus* con respecto a la reparación del daño causado por la infracción."²⁰ Se trata de una sanción administrativa extra por el incumplimiento oportuno de la obligación fiscal.

Los gastos de ejecución son aquellos generados al realizar el Procedimiento Administrativo de Ejecución para lograr el cumplimiento forzoso de la obligación fiscal, por lo cual, esta cantidad de dinero que el fisco eroga para lograr recaudar las contribuciones a través de este procedimiento, también la deberá pagar el sujeto pasivo.

Por último la indemnización contenida en el séptimo párrafo del artículo 21 del Código antes citado, el cual establece que cuando se realiza un pago con cheque y no es posible cobrarlo, se agregará un 20% más como

²⁰ DE LA GARZA, *Op. Cit.*, p. 953.

indemnización por cheque devuelto, además de los demás accesorios que se generen.

CAPITULO 3. EL IMPUESTO

3.1. Concepto.

Para Narciso Sánchez Gómez los impuestos “son las contribuciones que conforme a la ley, exige el Estado, con carácter general, obligatorio e impersonal, a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, y que lleva como destino cubrir el gasto público.”¹

El maestro Rodríguez Lobato considera al impuesto como “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 e inmediato.”²

“El impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, *ex-lege*, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.”³

El Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 2° fracción I, establece:

“Los impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo”; siendo dichas fracciones las

¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, *Op. Cit.*, p. 223.

² RODRÍGUEZ LOBATO, *Op. Cit.*, p. 61.

³ DE LA GARZA, *Op. Cit.*, p. 377.

aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos respectivamente.

De lo anteriormente expuesto se deriva que nuestra legislación vigente no define claramente lo que debemos entender por impuestos, sino solamente lo que no se deberá encuadrar dentro de ellos, por esto, debemos observar las definiciones creadas los estudiosos del Derecho Fiscal para lograr visualizar una definición clara de estas contribuciones.

El impuesto es la prestación, en dinero o en especie, que obligatoriamente pagan las personas físicas y morales que se encuentran en una situación jurídica establecida por el Estado a través de leyes, con la cual se cubrirá el gasto público de manera general, y por la cual, el contribuyente no recibirá de manera directa e inmediata beneficio o contraprestación determinada.

De este concepto se desprenden diversos elementos que analizaré a continuación:

Es una prestación, ya sea en dinero o en especie, es decir, se trata de una obligación del contribuyente sin recibir una contraprestación de manera directa y determinada, la cual por regla general se paga en dinero pero por excepción puede ser realizada en especie cuando los ordenamientos legales así lo permitan como es el caso de los artistas que pueden pagar sus impuestos con sus obras de arte, o bien, en el caso del oro.

Esta prestación, **es obligatoria para los contribuyentes**, y no se deja al arbitrio o voluntad de éstos, el realizarla o no, sino que el Estado mediante la coacción puede obligar a las personas a pagar los impuestos que generaron. Dicha prestación, esta a cargo de las personas, tanto físicas como morales, entendiéndose por personas físicas a los seres humanos sujetos de derechos y obligaciones, consideradas desde el momento de nacer hasta su muerte; y a

las personas morales como los entes constituidos por dos o más personas físicas a los que el Estado, considera sujetos de derechos y obligaciones; el Código Civil Federal en el artículo 25 las establece de manera enunciativa y son:

"Artículo 25: Son personas morales

:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;*
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;*
- III. Las sociedades civiles o mercantiles*
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;*
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;*
- VI. Las asociaciones distintas a las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueran desconocidas por la ley;*
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736."*

Las personas físicas y morales deberán encontrarse en una situación de hecho descrita en la norma jurídica, a la cual, el Estado le impone la obligación de pagar un impuesto, dicho acto o hecho, debe estar claramente establecido en el ordenamiento legal aplicable para que no quede duda de las personas que estarán obligadas al pago de un impuesto.

La prestación realizada por el contribuyente, ya sea persona física o moral, deberá ser utilizada para cubrir de manera general los gastos públicos, sin determinar que cierto impuesto se utilizará para una obra específica, sino al contrario, primero se recaudarán los impuestos concentrándose en el erario público, y posteriormente se cubren los gastos públicos estipulados en el presupuesto de egresos; y en consecuencia de lo anterior, el contribuyente no recibirá una contraprestación determinada y directa al cumplir su obligación, pero no por ello, no recibirá beneficios, sino más bien, los beneficios serán para la colectividad incluido el propio contribuyente, cuando el Estado realice las funciones públicas que le son encomendadas.

3.2. Elementos.

3.2.1. Relación Tributaria.

Encontrándonos en el contexto general de las relaciones jurídicas que surgen en nuestra sociedad entendiendo este concepto como el vínculo jurídico entre dos sujetos, ya sean personas físicas o morales, uno denominado acreedor y otro denominado deudor, los cuales tienen derechos y obligaciones entre sí.

En materia fiscal existen las relaciones fiscales en general y las relaciones tributarias, las cuales se diferencian en la prestación debida; las relaciones fiscales son donde el Estado, a través del Fisco recibe una prestación pecuniaria de un deudor, siendo irrelevante el motivo de la percepción, mientras las relaciones tributarias son aquellas en donde el Fisco recibe una prestación de un contribuyente o deudor por concepto de impuesto, derechos y contribuciones especiales. Por lo tanto, las relaciones tributarias siempre serán fiscales, no así las relaciones fiscales ya que si se trata de pagar una multa o los gastos de ejecución, no se trata de una relación tributaria, pero sí de una relación fiscal.

La relación jurídico-tributaria es el enlace o vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de una obligación contributiva entendiéndose ésta última como el deber jurídico que tienen los particulares, los cuales por diversas circunstancias se encuadran en una hipótesis normativa, para contribuir a sufragar las necesidades colectivas de la sociedad. En dicha relación, según establece Sánchez Gómez, existe “un acreedor o sujeto activo de ese deber, que tiene la facultad de establecer, determinar y exigir el pago de la prestación respectiva, ello en ejercicio de la autoridad que le confiere un precepto jurídico, y que esta representado por la entidad política en quien radica la soberanía del Estado; y de un deudor o sujeto pasivo del tributo.”⁴

Este enlace surge al realizarse un hecho generador tipificado en una norma jurídica, es decir, “cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho plasmadas en una norma tributaria es comprensible tal relación jurídica entre un sujeto pasivo y un sujeto activo de la obligación; el primero que debe aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público, y el segundo que debe recaudar, administrar y en su caso exigir por la vía coactiva el entero de la referida obligación, ello en ejercicio de su autoridad que le marca la propia norma fiscal.”⁵ La relación jurídica tributaria en conclusión, “la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo, y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley. Por obligación jurídico tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.”⁶

Margáin Manautou, la define de la siguiente manera: “La relación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto

⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, *Op. Cit.*, p. 335.

⁵ *Ibidem*, p. 338.

⁶ *Ibidem*, p. 341.

activo, exigen a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una obligación pecuniaria, excepcionalmente en especie.”⁷

La relación tributaria en suma y para la realización de esta tesis es importante entenderla como el vínculo jurídico surgido al momento en que un sujeto denominado deudor o contribuyente se encuadra en una hipótesis descrita en una ley y por la cual esta obligado a entregar al Estado como sujeto activo o acreedor una parte de su patrimonio para contribuir al gasto público.

A partir del nacimiento de dicha relación, una persona esta obligada al pago de un tributo, aclarando que no hablamos del momento de pago de la contribución, debido a que en algunos casos es distinto al momento del nacimiento de la obligación tributaria.

Dentro de la obligación tributaria se encuentran distintos elementos, los cuales estudiaremos a detalle para la mejor comprensión del tema. En primer lugar los sujetos, y posteriormente el objeto del tributo.

3.2.2 Sujetos.

Sujeto activo. En este punto, el único sujeto activo o acreedor de las contribuciones en nuestro país es el Estado en cualquiera de sus niveles de gobierno, ya sea el federal, estatal o municipal. El Estado es el único ente revestido de soberanía, la cual le concede la potestad tributaria (estudiada con anterioridad) permitiéndole imponer contribuciones. En los Estados Federales, no solo la Federación tiene soberanía, sino también las entidades federativas, las cuales están dotadas de soberanía propia por lo cual se encuentra implícita la potestad tributaria.

⁷ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, 14^a ed., México, 1999, p. 226.

Dentro de nuestra Carta Magna se establece que los tres niveles de gobierno serán los sujetos activos de la relación tributaria y los únicos facultados expresamente para recaudar contribuciones, y a pesar de que en los tres niveles existe la potestad tributaria, solamente en el ámbito federal y local existe la potestad tributaria plena, ya que además de recaudar las contribuciones, ellos mismos son los que establecen cuales serán esas contribuciones a través de las leyes aprobadas en los poderes legislativos respectivos y en el nivel municipal, solamente tiene la potestad de recaudar las contribuciones establecidas por las leyes locales y por ello, el Municipio se encuentra menguado en su potestad tributaria, a pesar de la autonomía en su hacienda no tiene la posibilidad de establecer las contribuciones a recaudar, dejándolo por ello en subordinación al nivel local.

Sujeto pasivo. En la relación tributaria el sujeto pasivo o deudor de la obligación ha sido ampliamente estudiado por los expertos de la materia, y en este punto existen distintas clases de sujetos pasivos, a diferencia del sujeto activo, el cual siempre será uno y esta claramente identificado. El sujeto pasivo principal o deudor es aquella persona física o moral, obligada, mediante una ley, al pago de una contribución; lo anterior sin importar si la obligación es propia o de un tercero ya que la ley expresamente establece quien será el obligado a enterar la contribución debida.

El sujeto pasivo de la obligación fiscal, no siempre es la persona que ve afectado su patrimonio al realizar el pago de la contribución, lo cual sucede porque el sujeto pasivo traslada el impuesto a otra persona, a la cual el maestro Rodríguez y Lobato denomina sujeto pagador del tributo. A pesar de ser este último sujeto el contribuyente real del tributo, la legislación no lo considera como tal ya que el obligado por disposición legal es otra persona, para facilitar la recaudación de los impuestos. Por ejemplo, esto sucede diariamente en los supermercados en los cuales los consumidores de los productos afectados por el IVA, son los que aportaron el impuesto al momento del pago en las cajas, pero el sujeto pasivo que deberá enterar el impuesto

será la persona moral que realizó la venta. De esta manera se reduce significativamente el número de contribuyentes y se logra un mayor control y vigilancia de los contribuyentes, ya que se encuentran plenamente identificados por el fisco federal, y si cada individuo debiera pagar al fisco el IVA generado por sus compras se realizaría grandes evasiones porque no se tendría un padrón real de los sujetos pasivos del impuesto.

Existen diversos tipos de sujetos pasivos, como lo mencioné anteriormente. El más importante de estos sujetos es el sujeto pasivo principal.

El sujeto pasivo principal, se denomina también causante o contribuyente, y es aquella persona obligada al pago de un impuesto por haber realizado la hipótesis establecida en una norma fiscal, la cual genera la obligación de ese impuesto.

El sujeto pasivo por adeudo propio es aquel que realiza la conducta descrita en la norma jurídica y la cual trae como consecuencias el pago de impuestos. Es decir es la persona que adquiere el producto, o bien, el que presta un servicio; el ente directamente beneficiado por esa conducta.

En nuestra legislación fiscal actual no está claramente definido al sujeto pasivo como tal, no así en el Código Fiscal de la Federación de 1967 que definía al sujeto pasivo de un crédito fiscal como la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo a las leyes está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal, según el artículo 13 de dicho ordenamiento.

El sujeto pasivo en algunas leyes no está claramente determinado, por lo que se debe de interpretar cual será el sujeto pasivo y esto sucede con más frecuencia en los impuestos que no son subjetivos sino objetivos, es decir que implica el pago de un impuesto surgido de un objeto, pero no por eso no existe

el sujeto pasivo, sino más bien, se debe de pensar quien va a realizar la acción con los bienes para determinar a dicho sujeto. Por ejemplo esto frecuentemente se piensa de los impuestos a la importación, los cuales gravan la introducción al país de mercancías, y en este caso el sujeto pasivo principal será el importador, o la persona que introduzca la mercancía por la aduana.

En los impuestos subjetivos a pesar de que no siempre esta claramente establecido el sujeto pasivo, es más fácil determinarlo porque será aquel que realiza la conducta determinada en la norma jurídica, ya sea, realizar una actividad o adquirir un bien o servicio.

Además de los sujetos pasivos por adeudo propio existen sujetos, a los cuales, las leyes fiscales les imponen la obligación de pagar contribuciones sin que sean ellos los que realicen el hecho generador, y se les denominan sujetos pasivos por adeudo ajeno.

Este tipo de sujetos, por decisión de los legisladores son quienes deberán pagar las contribuciones surgidas del hecho generador, los cuales forzosamente deben estar claramente determinados en la norma jurídica ya que no se puede interpretar la obligación de un sujeto que no realiza el hecho generador como sujeto pasivo por adeudo ajeno. Lo contrario de lo que sucede con el sujeto pasivo por adeudo propio, el cual a pesar de no encontrarse claramente determinado se puede deducir por interpretación jurídica como aquel que realiza el acto o hecho del cual nace la obligación tributaria y por lo tanto tiene la capacidad contributiva para pagar ese impuesto.

Dentro de los sujetos pasivos por deuda ajena se encuentran, según la exposición del maestro De la Garza: el sujeto pasivo responsable por sustitución, el responsable por solidaridad y el responsable objetivamente.

El sujeto pasivo responsable por sustitución es aquel al cual los ordenamientos legales le imponen la obligación de pagar los tributos en lugar

del sujeto pasivo principal debido a que es más fácil su control y fiscalización, lo cual no representa un detrimento en su patrimonio debido a que ellos trasladan el impuesto al sujeto pasivo principal y posteriormente sólo lo enteran a la oficina recaudadora.

“El hecho de que el legislador atribuya a otra persona distinta al deudor principal, “en sustitución” de él, la obligación de pagar el impuesto con recursos que pertenecen al deudor principal, no significa que deje de tener relevancia, frente a la autoridad fiscal, el sujeto pasivo principal, la cual se produce no tan sólo en cuanto que el sustituto tiene el derecho, y la obligación, de retener o recaudar del deudor principal el tributo que corresponde al sujeto activo a quien debe entregarlo, sino a que el sujeto activo se reserva el derecho de hacer valer el crédito tributario cuando el sustituto, por cualquier causa, no haya hecho la entrega del tributo”.⁸

En este tipo de sujeto el impuesto se obtiene del sujeto pasivo principal por dos vías: la retención indirecta y la cobranza indirecta.

La retención indirecta es la utilizada generalmente, dándose cuando el sustituto descuenta el crédito tributario al pagarle; y en este caso será retenedor, conservando la suma retenida para posteriormente entregarla al sujeto activo, además de cumplir otras obligaciones formales hacia este mismo sujeto. Esto sucede normalmente en el impuesto sobre la renta, en el trabajo personal subordinado, en donde el patrón retiene el impuesto y posteriormente lo entera al fisco.

La cobranza indirecta es aquella en la cual “el legislador le impone al sustituto la obligación de cobrar el tributo a su deudor, al mismo tiempo que le cobra su crédito particular”⁹, un ejemplo de esto sucede en el cobro de

⁸ DE LA GARZA, *Op. Cit.*, p. 503.

⁹ *Ibíd.*, p. 504.

servicios de energía eléctrica en donde la empresa le exige al consumidor junto con el pago del servicio el impuesto generado.

La diferencia entre ambas vías consiste en que en la retención indirecta el sustituto actúa sobre su acreedor y en la cobranza indirecta actúa sobre su deudor.

El sujeto pasivo responsable por solidaridad es aquel que tiene la obligación de pagar la contribución cuando el sujeto pasivo principal por cualquier razón no paga el impuesto generado, y esta solidaridad resulta de ser representante legal o voluntario del sujeto pasivo o por el cargo público que desempeña. Los representantes, o bien, las personas que administren o vigilen bienes u operaciones del sujeto pasivo principal y no paguen los impuestos generados por éste, tendrán la obligación legal de pagar esas contribuciones con su propio patrimonio y después tendrán el derecho de repetición sobre el sujeto pasivo principal. En cuanto a los sujetos pasivos por el cargo público que desempeñan, lo tienen los Notarios y Corredores Públicos que por mandato legal deben verificar que se hayan realizado los pagos de las contribuciones de las transacciones realizadas ante ellos; así mismo los agentes aduanales que verifiquen las importaciones y exportaciones; los funcionarios de las oficinas de tránsito que autoricen actas o cambios de placas de circulación; entre otros responsables solidarios.

Los sujetos antes descritos a pesar de no ser los sujetos generadores del impuesto, tienen la obligación legal de comprobar el pago de la contribución, o bien, de realizarla por el sujeto pasivo principal, pues de lo contrario serán responsables solidarios de ellos.

El sujeto pasivo responsable objetivamente como su nombre lo indica es aquel obligado al pago del tributo por tener en posesión o propiedad un bien mueble o inmueble gravado, elemento objetivo de la relación tributaria y a pesar de no ser el sujeto pasivo principal o aquel que generó el impuesto, por

la simple posesión del bien se vuelve sujeto pasivo responsable objetivamente. Este tipo de sujeto surge debido a la adquisición o posesión de ciertos bienes ya sean muebles o inmuebles, que representan el elemento material del hecho generador; por ejemplo cuando se adquiere un vehículo usado, el comprador, tendrá la obligación de pagar el impuesto sobre tenencia que se adeude por el vendedor.

3.2.3 Objeto.

En lo que respecta al objeto del impuesto es el ingreso que el fisco va a tomar en cuenta para imponer un tributo, y algunas veces por la similaridad en los conceptos es confundido con el objeto de la obligación tributaria definido como "la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir, el tributo a pagar."¹⁰

Sergio de la Garza, define al objeto de tributo como "la manifestación de la realidad económica sometida a la imposición: la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios."¹¹

Flores Zavala afirma que "el objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal"¹², y también establece "el objeto así considerado puede ser una cosa mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto, como sucede en los impuestos de capitación."¹³

Rodríguez Lobato dice "Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto de objeto del tributo con el de finalidad del tributo;

¹⁰ GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas*, Tomo I Parte General, Ediciones Depalma, Argentina, 1996, p. 348.

¹¹ DE LA GARZA, *Op. Cit.*, p. 417.

¹² FLORES ZAVALA, *Op Cit.*, p.114.

¹³ *Ibíd*em, p. 115.

cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que busca con la imposición.”¹⁴

Catalina García Vizcaíno al establecer la diferencia entre el objeto de la obligación tributaria y el objeto del tributo, manifiesta con relación al último “consiste en la fuente de riqueza en que recae el gravamen (capital o renta), o la presunción de riqueza (consumo), esto es, la base económica sobre la cual el legislador estima la capacidad contributiva. Constituye el presupuesto o antecedente de la obligación.”¹⁵

Emilio Margáin Manautou en el estudio que hace sobre el objeto de la obligación tributaria establece:

“Toda ley tributaria, sea que establezca un impuesto, una contribución especial o una tasa, debe señalar en sus primeros preceptos, cuál es su objeto, lo que grava. Por regla general, en el título de la ley se expresa ese objeto, lo que ella grava: Ley del Impuesto a la Producción de Petróleo, Ley del Impuesto al Consumo de la Energía Eléctrica, Ley del Impuesto sobre Explotación Forestal, Ley del Impuesto al Valor Agregado, etc.

La ley impositiva al decirnos que grava la producción de petróleo, el consumo de energía eléctrica, la explotación forestal, etc., nos indica que no grava la cosa, el bien o el establecimiento en sí mismos, sino un acto o hecho relacionado con ellos, por lo que al gravar la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc., esta señalando como objeto de la obligación tributaria un acto o hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario.”¹⁶

¹⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, *Op. Cit.*, p. 112.

¹⁵ GARCÍA VIZCAÍNO, *Op Cit.*, p. 348.

¹⁶ MARGAIN MANAUTOU, *Op. Cit.*, p. 268.

El objeto del impuesto para Narciso Sánchez Gómez: “Es la materia sobre la cual recae el gravamen, esto es, los hechos o circunstancias que generan o hacen nacer el crédito fiscal, también puedo decir que ello se refiere a los actos, actividades, ingresos, bienes u operaciones en virtud de las cuales una persona física o moral se ve obligada a pagar un determinado tributo, por ejemplo, tratándose sobre el impuesto sobre la renta su objeto esta constituido por los ingresos en efectivo, en bienes, en créditos o en servicios que percibe el sujeto pasivo, como consecuencia del desarrollo de actividades industriales, comerciales, profesionales, agrícolas, ganaderas, pesqueras, etc.”¹⁷

Por lo expuesto en este punto podemos concluir que el objeto del impuesto es el hecho o acto tomada en consideración por la ley tributaria para imponer una contribución.

Sin dejar de observar la fuente del tributo que según palabras del maestro Margáin Manautou es: “la actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto de gravámenes sea en forma simultánea, por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución (Federal, Distrito federal, Estados y Municipios), o por el mismo sujeto activo con más de un tributo, sin que en uno u otro caso se repute inconstitucional el sistema tributario.”¹⁸

En resumen, esta el objeto del tributo por un lado, siendo este, el hecho o acto generador de un impuesto, establecido en la ley y por otro lado la fuente del tributo, entendida como la actividad económica o productiva que genera el establecimiento de diversos impuestos por las diversas fases que recorre como son: la extracción, la producción, la transformación, la comercialización, etc.

3.2.4 Hecho Imponible.

¹⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, *Op. Cit.*, p. 233.

¹⁸ MARGÁIN MANAUTOU, *Op. Cit.*, p. 269.

En cuanto al hecho imponible es la hipótesis normativa, es decir, la descripción hipotética de una conducta, un hecho o un acto en una norma jurídica, la cual al realizarse produce el hecho generador de la obligación fiscal.

La figura del hecho imponible, se podría asemejar a lo que en derecho penal se le conoce como tipo penal en donde la conducta debe encuadrar perfectamente con la norma jurídica para que tenga consecuencias en el mundo del derecho.

En el derecho fiscal, para que exista o tenga nacimiento una obligación fiscal es necesario que el contribuyente se encuadre de manera exacta en todos los elementos establecidos en la norma tributaria, esto quiere decir que es necesario para que tenga nacimiento la obligación fiscal, que el hecho o acto se configure de manera exacta en los elementos del hecho imponible como son el aspecto material, personal, espacial y temporal.

El hecho imponible no debe confundirse con el hecho generador, ya que el primer concepto se trata de la descripción que se establece en una norma jurídico-fiscal de un acto ó hecho que sí se realiza tendrá como necesaria consecuencia la creación o el nacimiento de una obligación fiscal, mientras que el segundo, es decir, el hecho generador, es la materialización de esa conducta, lo que significa la realización del acto o hecho descrito en la norma y que independientemente de la voluntad del sujeto pasivo tiene como consecuencia inmediata el nacimiento de la obligación fiscal.

El maestro Rodríguez Lobato al referirse al tema que nos ocupa en este momento, manifiesta: “La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las

normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado por llamar, haciéndose eco de Jarach, hecho imponible.”¹⁹

Catalina García Vizcaíno señala: “Constituye la hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad genera la obligación tributaria, en la medida en que no se hayan configurado las hipótesis legales neutralizantes (exenciones y beneficios tributarios)”²⁰

En cuanto a los elementos que debe contener un hecho imponible y que ya mencionamos anteriormente son cuatro: el material, el personal o subjetivo, el temporal y el espacial, y para que dicho hecho exista es necesario que contenga los cuatro aspectos, ya que si falta uno no podría existir un hecho imponible que al materializarse se convertirá en un hecho generador.

En lo que se refiere al aspecto material, éste es de suma importancia por lo que suele decirse que es el hecho imponible en sí y se puede definir como el hecho o acto descrito en una norma jurídica de manera abstracta y cuya realización traerá como consecuencia inmediata y obligatoria el nacimiento de la obligación fiscal.

El aspecto personal o subjetivo, no siempre se encuentra plasmado expresamente en la norma jurídica, pero esto no significa que no exista, se trata de los sujetos que intervienen en la relación tributaria y que como ya estudiamos en puntos anteriores son el sujeto activo por un lado y el sujeto pasivo por el otro. El sujeto activo siempre será el fisco en cualquiera de los tres niveles de gobierno, por lo que a pesar de no estar contemplado de manera específica en el hecho imponible, se puede deducir de la Ley de donde emana o esta establecido el hecho imponible, mientras que el sujeto pasivo, será aquella persona ya sea física o moral que realiza el acto, o bien, aquel sujeto respecto al cual se configura el aspecto material del hecho imponible,

¹⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, *Op Cit*, pp. 114 y 115.

²⁰ GARCÍA VIZCAÍNO, *Op Cit*, p. 312.

que no forzosamente el sujeto pasivo real de la obligación fiscal, aunque sea al que toma en cuenta la legislación fiscal para el nacimiento de la obligación fiscal, porque como ya analizamos en páginas anteriores, se establecen ciertos casos en donde el contribuyente no es el sujeto pasivo real para lograr una mayor recaudación y un mejor control de la base contributiva.

En este aspecto surgen los impuesto subjetivos y los objetivos, los subjetivos son aquellos en los cuales la ley toma en consideración al sujeto que realiza el hecho o el acto que dará nacimiento a la obligación fiscal, mientras que en los objetivos o también llamados reales, al establecer el hecho imponible se describe un acto o hecho de un objeto independientemente de quien sea el que realice la conducta o sea propietario del bien, encontrando dentro de estos últimos algunos impuesto sobre la propiedad inmueble o bien sobre las mercancías importadas o exportadas de un país a otro.

El aspecto temporal, es el momento exacto en el cual surge la obligación fiscal, y que a pesar de que algunas veces no esta expresamente establecido en la norma se encuentra de manera implícita en ella, naciendo la obligación fiscal en el momento en que el un acto o hecho se encuadra de manera rigurosa en un hecho imponible, pero el único requisito dentro de este elemento es que el hecho generador se realice dentro de la vigencia de la ley que contenga el hecho imponible, ya que sí esta no se encuentra vigente a pesar de que se realice el acto o hecho descrito en ella, este no traerá ninguna consecuencia jurídica.

Por último el aspecto espacial, es importante para atribuirle consecuencias jurídico fiscales, para este aspecto existen tres criterios de pertenencia: política basada en la nacionalidad del sujeto pasivo, social tomando en cuenta el principio de residencia y domicilio, y económica con relación a la fuente o bien a la radicación. En cuanto al político, éste se establece sin importar el lugar donde se realizó el hecho imponible, sino más bien la nacionalidad que tenga el sujeto pasivo principal.

En cuanto al segundo criterio, no importa el lugar donde se realice el hecho imponible, sino más bien el domicilio lugar de residencia del sujeto pasivo sin importar tampoco la calidad de nacional o extranjero de este sujeto.

Mientras que el de pertenencia económica se basa en la fuente o en la radicación, es importante el lugar donde se materializó el hecho imponible, porque será en este lugar el que la ley toma en consideración para el nacimiento de la obligación fiscal.

3.2.5 Base gravable.

Dentro del hecho imponible encontramos la base gravable o también llamada base imponible como aspecto cuantitativo del mismo. La base gravable es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo, es decir, la suma de dinero que la ley toma en cuenta para la imposición de los impuestos y cuando dicha base sea una medida que no se exprese en dinero se denomina parámetro. Se entiende como base gravable un atributo del aspecto material del hecho generador, medida de algún modo, ya sea por peso, volumen, altura, precio, o cualquier otro atributo de tamaño o magnitud mensurables del propio aspecto material del hecho imponible. La base imponible es de suma importancia en la imposición de los impuestos, debido a que la obligación tributaria tiene por objeto principal el pago de una suma de dinero y solamente podrá ser fijada con referencia a una magnitud, ya sea, que esta se encuentre prevista expresamente en la Ley o bien implícita en el hecho generador.

A la base imponible se aplica un elemento exterior al hecho generador, que es el tipo impositivo o la alícuota, los cuales estudiaremos más adelante.

“La base del impuesto, es la cuantía, el monto de ingresos o el valor de las cosas sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto

pasivo principal o de los responsables solidarios, por ejemplo la base del impuesto sobre la renta es el monto de las utilidades o ganancias percibidas una vez aplicadas las deducciones autorizadas por la ley...; la base en el impuesto al valor agregado es el valor comercial o pactado de los bienes, actos u operaciones previstas en la ley respectiva.”²¹

3.2.6 Tasa o tarifa

La tasa del impuesto es la cantidad en dinero o especie que se percibe por una unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento. Y las tarifas “son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenece a la misma categoría.”²² La tarifa es normalmente utilizada en los impuestos o derechos aduaneros, relacionados con el comercio exterior.

Las tasas también se denominan cuotas de los impuestos y pueden ser, según la exposición que hace el maestro Narciso Sánchez Gómez en su libro *Derecho Fiscal Mexicano*, de los siguientes tipos:

- a) De derrama.- Para fijarse, se debe determinar primero la cantidad que se pretende obtener como rendimiento del impuesto, después se distribuye entre los sujetos, teniendo en cuenta la base imponible y por último, con estos datos, se calcula la cuota que corresponde a cada unidad fiscal.

- b) Fija.- Es aplicable cuando se señala en la Ley una cantidad específica para todos los sujetos pasivos ya sean personas físicas o morales que deben soportarla por unidad tributaria, por el mismo acto, contrato u operación gravable, por ejemplo cierta cantidad de dinero por kilo de

²¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, *Op. Cit.*, p. 235.

²² FLORES ZAVALA, *Op. Cit.*, p. 115.

sal o por litro de alcohol o bien un 2% o un 5% sobre la base gravable aplicable a todos los contribuyentes que quedan comprendidos en una obligación contributiva.

- c) Proporcional.- es el porcentaje fijo aplicable a una cuantía determinada de riqueza, según el valor de los bienes o ingresos gravables y que puede ir aumentando paulatinamente en la medida que aumente la base imponible.

- d) Progresiva.- Es aquella medida o unidad fiscal que aumenta a medida que se eleva la base gravable, se trata de un parámetro previsto en la norma tributaria que establece un mínimo en cuanto al monto aplicable a los contribuyentes, y que tiene una variación superior en forma escalonada, como consecuencia de los cambios en la riqueza e ingresos de contribuyentes en mayor volumen, valor o porcentaje de la base gravable, visible en impuestos tales como: sobre la renta, sobre tenencia de vehículos, de automóviles nuevos y predial. Existen dos clases de progresividad directa e indirecta. En la primera el tanto por ciento de la cuota aumenta a medida que se eleva el valor o volumen de la base; en la segunda la cuota es proporcional y lo que crece es la porción gravable del objeto del impuesto. Pero en ambos casos lo que se busca, es que el sujeto pasivo tribute conforme a sus posibilidades económicas.

- e) Degresiva.- Es aquella en la que se señala un determinado porcentaje para cierta base del impuesto, sobre la que se pretende ejercer el máximo de gravamen, siendo proporcional a partir de ella para arriba; debajo de esa base se aplican cuotas cada vez menores, a medida que decrece el valor de la base. En esta clase de cuotas el resultado es el mismo que en las progresivas salvo que con esta mecánica se parte de lo superior para llegar a lo inferior desde el punto de vista de la base del impuesto.

- f) Regresiva o progresiva inversa.- En este caso mientras mayor es la base, menor es el tanto por ciento, siendo este tipo de cuotas recomendable para estimular la producción de bienes y servicios en el país y así beneficiar la economía nacional.

3.2.7. Exenciones.

Surgen cuando el legislador, por diferentes motivos declara exentos del impuesto ciertos hechos imponibles que en condiciones normales estarían sometidos a él.

El profesor Rodríguez Lobato al explicar este tema dice: "Se ha discutido sobre cuál es la naturaleza de la exención; algunos, entre ellos la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señalan que las exenciones son excepciones a las reglas generales de tributación, otros, que en ellas hay ausencia de materia gravable. Ninguna de las dos ideas anteriores la consideramos correcta porque, refiriéndonos a la primera tesis, como la excepción es lo que se aparta o no queda comprendido dentro de la regla general, entonces, si la exención fuera una excepción resultaría que lo previsto en la exención no estaría comprendido en el objeto del tributo y si no está en el objeto del tributo, no habría necesidad de eximir de pago, pues no causaría tributo.

En cuanto a la ausencia de materia gravable podemos hacer comentarios análogos a los ya expresados, es decir, si no hay materia gravable no se causa el tributo, entonces, carece de sentido establecer una exención respecto a una situación por la que no se causa el tributo."²³

"Sólo puede haber exención ahí donde hay causación del tributo, pues la finalidad de este privilegio establecido en la ley es la de no exigir a determinada categoría de contribuyentes el cumplimiento de la obligación

²³ RODRÍGUEZ LOBATO, *Op. Cit.*, pp. 159 y 160.

fiscal, pero sin que ello constituya un perdón de deuda. Entonces, aceptando que la existencia de la exención obedece a razones de equidad, convivencia o política económica, puede decirse que en materia impositiva la exención consiste en que por disposición de la ley queda liberado de su obligación el sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, la exención es, esencialmente, una liberación de la obligación por disposición de la ley. En consecuencia, si con la exención se libera al contribuyente de su obligación, es obvio que aunque realizó el hecho generador, no se le puede exigir legalmente el cumplimiento de la obligación fiscal.”²⁴

Por lo antes señalado la exención es un privilegio establecido por la ley para cierta categoría de personas, o de objetos que en circunstancias normales estarían sujetos a la obligación fiscal.

“La exención del pago de la obligación tributaria es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica.”²⁵

De equidad se dan cuando a los contribuyentes que ya pagan un impuesto se les exime del pago de otro, de conveniencia en los impuestos a los productos básicos o de primera necesidad para no elevar el costo de la vida y perjudicar a los más pobres principalmente, ya que en estos impuesto generalmente el tributo es trasladado por el contribuyente al consumidor final del producto y en cuanto a los de política económica para incentivar el desarrollo de ciertas industrias o ayudar a algún sector productivo como podría ser el ganadero o el agrícola.

Los elementos de la exención son: a) La hipótesis legal que la ampara; b) El impuesto para que nazca la obligación y c) La liberación de la deuda como consecuencia del hecho impeditivo.

²⁴ *Ibídem*, p. 160.

²⁵ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Op. Cit.*, p.276.

Existen diversas clasificaciones en cuanto a las exenciones por lo que a continuación explicaré las más importantes para nuestro tema de estudio y en donde los doctos en la materia tienen coincidencias en cuanto a su clasificación, hay exenciones objetivas y subjetivas, siendo las primeras las que se refieren principalmente a los productos o servicios exentos del pago del impuesto, sin tomar en consideración la persona que va a resultar obligada a su pago, mientras que las subjetivas surgen por la calidad especial de los sujetos que en circunstancias normales sería contribuyente pero que por dicha calidad la ley lo exenta del impuesto. También se distinguen en exenciones totales y parciales, según se refiera a la totalidad de la obligación o sólo a una parte de ella. Las exenciones objetivas generalmente son totales mientras que las subjetivas pueden ser totales o parciales.

Las exenciones objetivas, según Sergio Francisco de la Garza pueden ser: las que se establecen por que la magnitud o valor del hecho imponible queda debajo de un cierto límite, lo que produce una insignificancia económica; las exenciones mediante las cuales se intenta una aplicación más equitativa del impuesto; y exenciones objetivas impropias, que surgen cuando el legislador define en forma negativa los hechos imposables, es decir, el legislador excluye de la imposición determinadas circunstancias para alcanzar una delimitación más precisa del presupuesto definiendo en forma negativa cuales son los hechos sometidos al impuesto.

Las exenciones en cuanto a su vigencia, según este mismo autor, pueden ser automáticas produciéndose desde el momento en que se realice la hipótesis de exención, o bien, puede ser necesario que la autoridad administrativa declare la existencia de la exención. Las exenciones permanentes son las que duran mientras la ley no se deroga y las temporales son aquéllas que duran el tiempo que la ley dispone. Y las condicionales son aquéllas que están sujetas al cumplimiento de determinados requisitos, de suerte que si no se cumplen los mismos se pierde la exención.

3.2.8. Determinación.

“La determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la administración que constata esta realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley.”²⁶

Villegas en su Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, llama “determinación tributaria al acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso particular, si existe una deuda tributaria; en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco y cuál es el importe de la deuda.”²⁷

“La determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjuntos de actos emanados de la Administración Pública, de los particulares o de ambas partes coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del hecho que dio nacimiento a esa obligación, identificando plenamente la base gravable, para concretizar el monto del tributo que debe enterarse al fisco.”²⁸

Se trata del “momento en que debe concretizarse o materializarse la obligación contributiva, mediante la practica de los balances respectivos, expresándose por escrito el valor de los bienes, cosas o servicios enajenados, presentándose las declaraciones, manifestaciones o avisos a la autoridad tributaria para que se formule la liquidación del gravamen y se haga el pago correspondiente.”²⁹

²⁶ DE LA GARZA, *Op Cit.*, p 556.

²⁷ VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Depalma, 5ª edición, Argentina, 1993, p. 329.

²⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, *Op. Cit.*, p. 346.

²⁹ *Idem.*

De lo antes expuesto, podemos afirmar que la determinación es el momento, posterior al nacimiento de la obligación tributaria, en el que se realiza el cálculo del impuesto a pagar sobre la base gravable; realizando la operación correspondiente aplicando ya sea la tasa o la tarifa legal correspondiente para tener exactamente la cantidad que se deba pagar al fisco por concepto del impuesto.

Lo que se puede asemejar a hacer líquida una deuda en el Derecho Civil, definida en el Código Civil Federal de la siguiente forma: "*Artículo 2189.- Se llama deuda líquida aquella cuya cuantía se haya determinado o pueda determinarse dentro del plazo de nueve días.*"

La determinación puede realizarse de tres maneras: por el contribuyente, por la autoridad tributaria o bien por un acuerdo entre los dos; es decir, entre el contribuyente y la autoridad tributaria; la regla general es que la realice el contribuyente, ya que así lo especifican las leyes mexicanas en el artículo 6º párrafos segundo y tercero del Código Fiscal de la Federación, pero en algunos casos se prevé que sea el fisco la que determine el impuesto a pagar y esto sucede cuando existe alguna duda con relación a la determinación que hizo el contribuyente. En cuanto al último caso se da en forma excepcional, ya que se necesita el acuerdo de las partes para la determinación del impuesto.

Para realizar la determinación existen tres métodos establecidos por la doctrina, que son: el indiciario, el objetivo y el declarativo: En cuanto al indiciario se realiza, como su nombre lo indica, a través de "indicios, ciertas pruebas indirectas de la actividad del contribuyente o del objeto gravado, para determinar, con mayor precisión, la capacidad contributiva del sujeto pasivo o el consumo del objeto gravado."³⁰

³⁰ MARGAIN MANAUTOU, *Op. Cit.*, p. 322.

El método objetivo es el utilizado con mayor frecuencia y consiste en señalar una cuota o tasa en razón del peso, medida, volumen, o a la calidad de la mercancía o el valor de las mismas, por ejemplo: \$1.00 por kilo de sal o bien un 10% sobre el precio del producto. En este método no se necesita ninguna investigación previa y solo basta aplicar la tasa a la base gravable para obtener el impuesto a pagar.

El método declarativo, consiste, según el autor Narciso Sánchez Gómez, en valorar un precio, un ingreso, una venta o un capital percibido, mediante la presentación de una declaración por el acto realizado y dentro de este método encontramos la declaración jurada en la cual bajo protesta de decir verdad, se declara que la determinación realizada por el contribuyente o los datos que éste proporciona son ciertos, existiendo la declaración universal, que precisamente por su universalidad pierde su eficacia porque el contribuyente no siente el temor de ser descubierto y que tendría como consecuencia que realmente solo proporcionará datos fehacientes y la declaración particular o especial, en el cual se cita al contribuyente para que en presencia de varios funcionarios realice el juramento de que los datos que proporciona para la determinación del impuesto son ciertos, y esto hace pensar dos veces a los contribuyentes si engañan al fisco por el temor de ser castigados severamente por incurrir en falsedad. También, existe la declaración con inspección en libros y presunciones, en la cual, el fisco puede requerir al contribuyente la presentación de los libros de contabilidad y los documentos que sean necesarios para el estudio de las declaraciones presentadas y poder determinar el impuesto a pagar, si éste se determinó de manera incorrecta por parte del contribuyente.

3.3. Clasificación.

A lo largo de la historia se han creado diversas clasificaciones de los impuestos, por lo que a continuación expondré algunas de las clasificaciones realizadas por los estudiosos del Derecho Fiscal.

3.3.1. Impuestos directos e indirectos.

Les llamamos impuestos directos a aquellos en donde el legislador se propone alcanzar al contribuyente, es decir se suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, por tanto la persona que realiza la conducta o adquiere un bien, objeto de impuesto será el obligado a enterar al fisco el tributo generado por este acto o hecho. Además, el impuesto directo es el que recae sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravando situaciones normales y permanentes por ejemplo el impuesto sobre la renta, el predial, etc. Los impuestos directos son de suma importancia para el Estado ya que conforma una renta más o menos fija y toman en cuenta, la incidencia en el patrimonio del sujeto pasivo, es decir, la misma persona en cuyo patrimonio incide el objeto del tributo será el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Los impuestos indirectos son recaudados de una persona distinta a la que económicamente debe incidir, es decir, el legislador no grava al verdadero contribuyente sino que grava por su repercusión, claro ejemplo de este impuesto es el IVA en donde el impacto lo recibe el consumidor de bienes y servicios. Una de las ventajas que presenta el impuesto indirecto es que se confunde con el precio de las mercancías y servicios, se pagan cuando resulta más cómodo para el contribuyente y son más productivos ya que recaen sobre la gran mayoría de la población de un país.

Es importante señalar, que para el desarrollo normal de las actividades financieras del Estado es necesario contar con los dos tipos de gravámenes anteriores.

3.3.2. Impuestos reales y personales.

“Los impuestos reales son los que recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como casos más comunes se pueden señalar el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios.”³¹ Estos impuestos son llamados también objetivos ya que gravan objetos concretos.

Como impuestos personales, podemos encontrar a todos los impuestos referidos a personas concretas con determinadas características materiales por lo que también se les da el nombre de subjetivos ya que se recomienda se evalúe la economía de las personas para determinar el porcentaje que aporten para el fisco, el principal ejemplo es el impuesto sobre la renta.

3.3.3. Impuestos generales y especiales.

Los impuestos generales son aquellos que gravan distintas clases de productos o actividades pero tienen en común que tienen la misma naturaleza, como pueden ser el impuesto al valor agregado que grava distintos productos o servicios, o bien, el impuesto sobre la renta que tiene por objeto la riqueza o ganancia obtenida por personas físicas y morales, debido a distintas actividades realizadas por ellas. Mientras, que los impuestos especiales gravan una determinada actividad, como ejemplos de estos impuestos existen los impuestos a la minería, a la pesca, etc.

3.3.4. Impuestos proporcionales y progresivos.

Los impuestos proporcionales son aquellos en los que se mantiene una relación constante entre la cuantía del impuesto y el valor de la riqueza que grava, por lo que siempre se le aplica la misma alícuota a la base gravable, sin

³¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, *Op. Cit.*, Pág. 247.

importar el monto de esta última; a diferencia de los impuestos progresivos ya que en estos, la relación de la cuantía del impuesto a pagar con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta la base gravable, tal es el caso del impuesto sobre la renta en donde la tasa aumenta a medida que las percepciones de las personas aumentan.

CAPITULO 4

ANTECEDENTES DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS

4.1. Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Esta Ley fue publicada por primera vez en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1951 y reguló hasta 1979 la enajenación de vehículos nuevos. En el artículo 1° se establece que el impuesto sobre ingresos mercantiles grava los ingresos que se obtengan por la enajenación de bienes entre otras cosas, y posteriormente en otros artículos de la Ley establece cuales enajenaciones son el objeto de este impuesto.

En esta ley se considera enajenación toda traslación de dominio de carácter mercantil por la cual se perciba un ingreso. Específicamente en el artículo 14 de la Ley en comento, se establecen las tasas del impuesto sobre ingresos mercantiles, en la cual señala una tasa general de 4% y posteriormente tasas especiales de diferentes porcentajes para distintos ingresos gravables.

"Artículo 14.- La tasa general del impuesto será del 4% sobre el monto total de los ingresos gravables.

Las tasas especiales del impuesto serán del 5%, 7%, 10%, 15% y 30%, que se aplicará sobre el monto total de los ingresos gravables, como a continuación se indica:

A. La del 5% sobre los ingresos derivados de la enajenación o de la venta con reserva de dominio, de automóviles nuevos para el transporte hasta de diez pasajeros, cuyo factor sea hasta del 3.7 o el precio de venta al público de la unidad típica no exceda de \$145,000.00.

B. ...

C. La del 10%, sobre los ingresos derivados de la enajenación, o de la venta con reserva de dominio, de los bienes que a continuación se indican:

I. Automóviles nuevos para el transporte hasta de diez pasajeros, cuyo factor sea de más de 3.7 hasta 6.7 o el precio de venta al público de su unidad típica sea de más de \$145,000.00, sin exceder de \$187,500.00.

II. ...

D. La del 15%, sobre los ingresos derivados de la enajenación o de la venta con reserva de dominio, de los bienes que a continuación se indican, así como sobre los ingresos que se perciban en los establecimientos que también se señalan:

I. Automóviles nuevos para el transporte hasta de diez pasajeros, cuyo factor sea de más de 6.7 hasta 9.7 o el precio de venta al público de su unidad típica sea de más de \$187,500.00, sin exceder de \$215,000.00.

II. ...

E. La del 30%, sobre ingresos derivados de la enajenación o de la venta con reserva de dominio de los bienes o de la prestación de los servicios, que a continuación se indican:

I. Automóviles nuevos para el transporte de hasta diez pasajeros, cuyo factor sea mayor de 9.7 o cuando el precio de venta al público de su unidad típica exceda de \$215,000.00.

II. ...

Para los efectos de este artículo, se entiende por automóvil nuevo, el que se enajena por primera vez al consumidor, ya sea por la planta ensambladora o por el distribuidor; por unidad típica, el vehículo con el equipo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público señale como opcional común en disposiciones de carácter general; y por factor el que se determina en los términos del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles. Cuando un automóvil nuevo se encuentra dentro de los supuestos de varias tasas especiales, se causará la más alta.

La clasificación de los automóviles de acuerdo con sus precios estará vigente en el año calendario de que se trate, con base en los precios normales de venta al público de las unidades típicas vendidas durante el último bimestre del año de calendario anterior, los cuales serán dados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante la publicación en el Diario Oficial de la Federación. Cuando no se dé el supuesto de ventas en el último bimestre, la clasificación se hará conforme al precio de los automóviles que dicha Secretaría considere similares.”

En el artículo arriba transcrito, la Ley antes mencionada contemplaba como hecho imponible la enajenación de los automóviles nuevos y en otros artículos de esa Ley gravaban diversas actividades que posteriormente se cambiaron a leyes especiales, como sucedió por ejemplo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios entre otras; y que hasta 1979 estaban englobadas en la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Así también desde esta Ley ya se contemplaba la celebración de convenios de coordinación por los cuales las entidades federativas percibirían el 45% de lo que recaudaran por la aplicación de la misma Ley.

4.2. Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos de 1979.

4.2.1. Exposición de Motivos.

Esta iniciativa de Ley que realizó el Ejecutivo Federal en 1979 surge por la derogación de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que contemplaba un impuesto relacionado con los ingresos obtenidos por la enajenación de automóviles nuevos y al quedar abrogada dicha Ley la comercialización de los automóviles nuevos quedarían fuera del régimen fiscal al que estaban sometidos, de tal manera que para sustituir esta Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles surgen diversas Leyes entre las que

encontramos la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley que es tema de esta Tesis.

En cuanto al cálculo del impuesto sobre automóviles nuevos, éste se determinaba conforme a las normas establecidas en la Ley del Impuesto sobre Tenencia y Uso de Automóviles con relación al año modelo, factor, unidad austera, modelo, marca y tipo de automóvil para poder determinar el impuesto a pagar.

Con la creación de esta Ley, se pretendía lograr la recaudación del impuesto de una manera específica, abarcando todos los aspectos dentro de una misma legislación para hacer más sencillo para el contribuyente comprender las normas aplicables al impuesto en cuestión y en esta misma ley se contenían todos y cada uno de los derechos y obligaciones de los sujetos que intervenían en la relación tributaria surgida del nacimiento de este impuesto por el hecho generador.

4.2.2. Contenido

“ARTÍCULO 1º.- Están obligados al pago del Impuesto sobre automóviles nuevos establecido en esta Ley, las personas físicas, las morales o las unidades económicas que realicen los siguientes actos:

I.- Enajenen automóviles nuevos de producción nacional. Se entiende por automóvil nuevo el que se enajena por primera vez al consumidor por el fabricante o por el distribuidor.

II.- Importen en definitiva al país automóviles nuevos. Se entiende por automóviles nuevos, los que correspondan al año modelo en que se efectuó la importación, o a los tres años modelo inmediato anteriores.

Los automóviles a que se refiere este artículo serán los de transporte hasta de diez pasajeros.

Para los efectos de esta Ley, son aplicables las definiciones relativas a año modelo, factor, unidad austera, modelo, marca y tipo contenidos en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles.

ARTÍCULO 2º.- El impuesto se calculará aplicando las tasas, que se determinen como establece esta Ley, al precio de fábrica de la unidad austera, excluyendo el equipo opcional común o de lujo. Del precio no se disminuirá el monto de descuentos, rebajas ni bonificaciones.

Tratándose de importación, el impuesto se calculará sobre el valor que se considere para efectos del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último impuesto y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado.

ARTÍCULO 3º.- Las tasas del impuesto se determinaran de la siguiente manera:

I.- Tratándose de automóviles de fabricación nacional o de automóviles importados cuyo año modelo, factor, modelo, marca y tipo coincidan con los producidos en el país, aun cuando en el extranjero ostenten un nombre comercial distinto:

1.- Cuando su factor sea hasta de 6,669:

a) El precio de fábrica de la unidad austera se dividirá entre el monto diario del salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, multiplicado por 840.

b) El resultado de la operación a que se refiere el inciso anterior, se multiplicará por el factor que corresponda al automóvil de que se trate. El producto será la tasa del impuesto que se debe aplicar.

2.- Cuando su factor sea de más de 6,669:

a) El precio de fábrica de la unidad austera se dividirá entre el monto diario del salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal multiplicado por 660.

b) El resultado de la operación a que se refiere el inciso anterior, se multiplicará por el factor que corresponda al automóvil de que se trate. El producto será la tasa del impuesto que se debe aplicar.

3.- Cuando se enajenen en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a la línea divisoria internacional del norte del país o en las zonas libres de Baja California y parcial de Sonora y de Baja California Sur, y en la zona fronteriza, sur colindante con BÉLICE-CENTROAMÉRICA cualquiera que sea su factor:

a) El precio de fábrica de la unidad austera se dividirá en el monto diario del salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, multiplicado por 3,000.

b) El resultado de la operación a que se refiere el inciso anterior, se multiplicará por el factor que corresponda al automóvil de que se trate. El producto será la tasa del impuesto que se debe aplicar.

II.- Tratándose de automóviles de importación cuyas características no coincidan con los de la fracción I que antecede, la tasa se calculará de acuerdo con lo previsto en la misma, según sea el caso, considerando como precio el valor que se tome para efectos del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último impuesto y de los demás que se

tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado.

Para los efectos de este precepto y del 8º, se considerará:

a) Precio de fábrica de la unidad austera, el que corresponda al año modelo de que se trate, en la fecha en que se inicie su venta al consumidor;

b) Salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, el vigente al 31 de agosto del año anterior al año modelo de que se trate.

c) Enajenación en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a la línea divisoria internacional del norte del país y a la colindante con Belice Centroamérica, o en las zonas libres de Baja California y parcial de Sonora y de Baja California Sur, cuando en ellas se hace la entrega material del automóvil y el enajenante reside en dichas franja o zonas; e importación a las citadas franja o zonas, cuando el importador resida en ellas y el automóvil sea utilizado o enajenado en las mismas.

ARTÍCULO 4º.- El impuesto se calculará por ejercicios fiscales. Dichos ejercicios coincidirán con los del impuesto sobre la renta al ingreso global de las empresas.

Los contribuyentes presentarán declaraciones ante la oficina autorizada correspondiente a su domicilio fiscal a más tardar el día 20 de cada mes o al siguiente día hábil, si aquél no lo fuera, con las que efectuarán, el pago del impuesto provisional correspondiente a las enajenaciones realizadas en el mes inmediato anterior.

La declaración del ejercicio se presentará conjuntamente con la declaración definitiva del impuesto sobre la renta al ingreso global de las empresas.

Los contribuyentes deberán presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones mensuales y del ejercicio señaladas en esta Ley, aun cuando por alguno de los meses o por el ejercicio no se hayan realizado enajenaciones gravadas por la misma, en tanto no presenten los avisos correspondientes conforme al reglamento del Registro Federal de Causantes.

Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración, mensual o del ejercicio, según se trate, en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente.

Tratándose de importaciones de automóviles, el pago se hará en los términos del artículo 10 de esta Ley.

ARTÍCULO 5º.- Cuando el contribuyente omita presentar una o más declaraciones, las autoridades fiscales podrán hacerle efectiva una cantidad igual a la que hubiera determinado con cualquiera de las seis últimas declaraciones mensuales, la del ejercicio o la que resulte para dichos períodos de la determinación formulada por la autoridad según corresponda. Esta liquidación provisional podrá ser rectificadas por las propias autoridades fiscales, y su pago no libera a los obligados de presentar la declaración omitida, caso en el cual la cantidad pagada se acreditará contra la que resulte de dicha declaración, que podrá ser objeto de comprobación.

Las facultades establecidas en el párrafo precedente, se ejercerán sin perjuicio de las demás que confieran las leyes a las autoridades fiscales.

ARTÍCULO 6º.- Para los efectos de esta ley, se entiende por enajenación:

I.- Toda transmisión de la propiedad.

II.- La venta en la que el vendedor se reserve la propiedad, desde que se celebre el contrato, aun cuando la transferencia de la propiedad opere con posterioridad o no llegue a efectuarse.

III.- El fideicomiso que deba considerarse como enajenación de bienes, en los términos del Código Fiscal de la Federación.

Se equipara a la enajenación la concesión a título oneroso del uso o goce temporal del vehículo, excepto cuando se trate de automóviles por lo que ya se hubiera pagado el impuesto a que esta Ley se refiere. En estos casos, el impuesto se calculará en los términos del artículo 2º, según sea el caso.

ARTÍCULO 7º.- Para los efectos de esta Ley se considera importación la que tenga carácter de definitiva o de especial en los términos de la legislación aduanera, salvo en los casos en que ya se hubiera pagado el impuesto establecido en esta Ley.

ARTÍCULO 8º.- No se pagará el impuesto establecido en esta Ley:

I.- Cuando se trate de automóviles cuyo factor no exceda de 1.769, siempre que su precio sea inferior a cuatro veces el monto del salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, elevado al año.

II.- Si los automóviles se exportan en definitiva.

ARTÍCULO 9º.- Se considera que se enajena un automóvil en el momento en que se realice cualquiera de los supuestos siguientes:

I.- Se envíe al adquirente. A falta de envío, al entregarse materialmente el automóvil.

II.- Se pague parcial o totalmente el precio.

III.- Se expida el documento que ampare la enajenación.

ARTÍCULO 10.- En el caso de importación, el impuesto a que esta Ley se refiere deberá pagarse en la aduana mediante declaración, conjuntamente con el impuesto general de importación, inclusive cuando el pago del segundo se difiera en virtud de encontrarse los automóviles en depósito fiscal en almacenes generales depósito. No podrán retirarse los automóviles de la aduana, recinto fiscal o fiscalizado, sin que previamente se haya realizado el pago que corresponda conforme a esta Ley.

Tratándose de la importación de automóviles realizada por distribuidores autorizados por las fábricas o ensambladoras establecidas en el país, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar que el pago del impuesto establecido en este artículo se difiera hasta que se realice la enajenación al consumidor.

ARTÍCULO 11.- No procederá la devolución ni compensación del impuesto establecido en esta Ley, aun cuando el automóvil se devuelva al enajenante.

Para los efectos de esta Ley, no se considerarán automóviles nuevos, aquellos por los que ya se hubiera pagado el impuesto establecido en esta Ley y que se devuelvan al enajenante.

ARTÍCULO 12.- Cuando los contribuyentes tengan establecimientos en dos o más entidades federativas, deberán llevar los registros contables necesarios para informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la declaración del ejercicio, de las ventas realizadas en cada entidad federativa.

ARTÍCULO 13.- Las empresas fabricantes o ensambladoras de automóviles deberán presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, empleado las formas aprobadas por la misma, listas conteniendo el precio y demás características de las unidades austeras a más tardar diez días hábiles antes de la fecha en que los automóviles del nuevo año modelo salgan a la venta. Las modificaciones que tengan dichos precios o características deberán ser comunicados con la misma anticipación a la fecha en que vaya a iniciarse la venta con dichos cambios.

Con base en la información anterior, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicará la tasa y el monto del impuesto por cada marca, tipo y modelo de vehículo.

TRANSITORIOS

ARTÍCULO PRIMERO.- Esta Ley entrará en vigor a partir del 1º de enero de 1980.

ARTÍCULO SEGUNDO.- No se pagará el impuesto establecido en esta Ley, cuando por la operación ya se hubiera causado el impuesto federal sobre ingresos mercantiles.

ARTÍCULO TERCERO.- Los automóviles que se encuentren en trámite de importación a la fecha de vigencia de esta Ley, deberán pagar el impuesto establecido en la misma en los términos del artículo 10.

ARTÍCULO CUARTO.- Los automóviles nuevos de fabricación nacional de años modelo 1979 y anteriores que se enajenen por primera vez al consumidor dentro de la vigencia de esta Ley, causarán el impuesto conforme a las tasas que se determinen considerando su factor y precio de fábrica de la unidad austera, así como el monto diario del salario mínimo general de la zona

económica correspondiente al Distrito Federal del año anterior al año modelo de que se trate. Esas tasas se aplicarán al precio de fabricación de la unidad austera.”

Esta Ley al entrar en vigor derogó la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en cuanto a la enajenación de automóviles nuevos y tuvo como objeto gravar la venta de automóviles nuevos, así como la importación de automóviles, lo que no se establecía en el ordenamiento legal anterior.

Además, se modificó el precio de la unidad sobre la que se calcularía el impuesto cambiando de unidad típica en la cual se contemplaba el precio de la unidad más el equipo opcional común determinado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; a unidad austera en la cual sólo se contempla el precio de la unidad sin incluir el equipo opcional común o de lujo.

Esta Ley, así como otras de diversos impuestos, surgen para lograr mayor especificidad en el objeto del impuesto y facilitar con ello su aplicación, dando en cada legislación las normas aplicables para esa contribución.

En lo relativo a la importación en definitiva de vehículos nuevos eran aquellos que correspondían al año en que se realizará la importación o a los tres años modelo inmediato anteriores.

En este impuesto sobre la base gravable y tomando en cuenta un factor, establecido en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles, se aplicaría una tasa obtenida por una operación aritmética, lo cual resulta más complicado que la aplicación de una tarifa, como sucede en la actualidad.

Las declaraciones del impuesto se realizaban por ejercicios fiscales, presentando declaraciones provisionales, y si un contribuyente tenía varios establecimientos se presentaba una sola declaración por todos los

establecimientos, en las oficinas autorizadas conforme al domicilio fiscal del contribuyente.

En caso de que el contribuyente dejara de presentar alguna declaración las autoridades fiscales estaban autorizadas, por la misma ley, a cobrarles una cantidad igual a la que se hubiera enterado en una de las seis últimas declaraciones mensuales, y pudiendo ser, posteriormente, rectificadas por la autoridad fiscal y además esto no libraba al contribuyente de la presentación de la declaración sino solamente podría ser acreditada esta cantidad cobrada por la autoridad fiscal contra la declaración presentada.

En lo referente a las exenciones, se establecía un factor, además de que el precio del vehículo no excediera de cuatro veces el salario mínimo.

Se establecía en esta Ley que los contribuyentes que tuvieran establecimientos en diferentes entidades federativas deberían llevar los registros contables necesarios para informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de las ventas realizadas en cada entidad federativa, pero presentadas en una misma declaración. Esto no sucede actualmente debido a que las entidades donde se realiza el hecho generador son las que recaudan y administran el impuesto sobre automóviles nuevos.

Por último, las empresas fabricantes y ensambladoras de automóviles tenían la obligación de presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las listas de precios e informar de las modificaciones a ellas antes de iniciarse las ventas con dichos cambios, con la finalidad de que dicha Secretaría publicará la tasa y monto del impuesto por cada marca, tipo y modelo de vehículo, lo cual resulta complicado por las variaciones en los precios de cada automóvil.

4.3 Reformas Fiscales de 1995.

En ese año, al modificarse diversas disposiciones fiscales, publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre del 1995, y que entrarían en vigor el primer día del año siguiente, se estableció en la Ley de Coordinación Fiscal, la posibilidad de que las entidades federativas se encargaran de este impuesto convirtiéndose así en impuesto local sobre automóviles nuevos, por el cual, se podrían celebrar convenios de coordinación fiscal conforme a la Ley, que entraría en vigor en enero de 1997, y se estableció como se determinaría el impuesto sobre automóviles nuevos para los años de 1995 y 1996, de la siguiente manera:

Se considerará como base la información mensual que presentan los fabricantes, ensambladores y distribuidores de automóviles nuevos conforme a lo dispuesto por el artículo 13 de la Ley de la materia

A los precios de los automóviles contenidos en la información a que se refiere la fracción anterior; se aplicará la tarifa a que se refiere el artículo 3o. de la Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, vigente al mes en que se efectuó la enajenación y las cantidades de dicha tarifa, se actualizarán en los meses de enero y julio de cada año, con el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el séptimo mes inmediato anterior hasta el último mes inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará el factor de actualización en el *Diario Oficial de la Federación* dentro de los tres primeros días de enero y julio de cada año, entrando en vigor esta reforma en julio de 1996.

La coordinación fiscal en este rubro durante ese año no se llevó a cabo y además en la misma reforma, en lo relativo a disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, en el artículo décimo sexto fracción II, se establecía: "a partir del primero de enero de 1997, queda abrogada la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos del 22 de diciembre

de 1979". Por lo que el 1º de enero de 1997 entró en vigor la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, la cual actualmente sigue en vigor.

CAPITULO 5.

EL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS

5.1. Concepto.

Es un impuesto federal que recaudan las entidades federativas a cargo de las personas físicas y morales que enajenen automóviles nuevos o importen de manera definitiva un automóvil de las características establecidas en la Ley, con la finalidad de cubrir el gasto público.

5.2. Elementos.

5.2.1. Relación Tributaria.

La relación tributaria del impuesto sobre automóviles nuevos se crea cuando el sujeto pasivo se encuadra en la hipótesis normativa al realizar el hecho generador, adquiere obligaciones para con el fisco y en ese momento nace el vínculo jurídico entre sujeto activo y pasivo.

En la actualidad las entidades federativas son el sujeto activo de la relación tributaria, al ser las encargadas de recaudar el impuesto que nos ocupa, esta facultad surge de la celebración de los Convenios de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal, entre éstas y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los cuales entraron en vigor en el año de 1997. En el Anexo 2 de dicho Convenio se establece que las entidades federativas percibirán el 100% de los ingresos que obtengan por el cobro de dicho impuesto, incluidos las multas y los recargos, siempre y cuando lo suscriban con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cumplan con las facultades y obligaciones indicadas en las cláusulas del mismo.

Este Anexo 2 fue firmado por todas las entidades federativas en diversas fechas durante 1997, y establecía dentro de las cláusulas que las entidades federativas ejercerían las funciones administrativas de recaudación,

comprobación, determinación y cobro conforme a la ley federal aplicable, es decir, la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, incluyendo llevar a cabo, en su caso, el procedimiento administrativo de ejecución; lo relativo a la imposición de multas y a su condonación y sobre este particular en caso de tener conocimiento de la comisión o presunta comisión de delitos fiscales con motivos de sus actuaciones, los Estados, tendrán la obligación de informar a la Secretaría en todos los casos. También, tramitará y resolverá los recursos administrativos que se susciten con motivo de sus actos o resoluciones; en materia de juicios, el Estado será parte en ellos y asumirá la defensa de ellos, pudiendo contar con asesoría legal de la Secretaría en la forma y términos que lo solicitará. Las entidades federativas deberán rendir cuenta comprobada a la Secretaría conforme a lo establecido en el Convenio de Colaboración Fiscal en materia Administrativa.

Además, el impuesto que la Secretaría recaudará por automóviles importados en definitiva por persona distinta al fabricante, al ensamblador, a sus distribuidores autorizados o a importadores de automóviles que cuenten con registro ante la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (hoy Secretaría de Economía) como empresa comercial para importar vehículos usados, también sería percibido por el Estado, sumándose al impuesto ya recaudado por éste, debiendo acreditar que en su entidad se realizó el registro del automóvil importado en definitiva y que en ella fueron expedidas por primera vez las placas de circulación de dicho vehículo

La relación tributaria surge al momento de la enajenación del vehículo nuevo al consumidor final, o bien al realizar la importación definitiva de un vehículo automotor que cumpla con los requisitos establecidos en la Ley y que posteriormente analizaremos. Las partes de esta relación son como sujeto activo las entidades federativas, por el motivo explicado en el párrafo anterior; y como sujeto pasivo el fabricante, ensamblador, distribuidor de los automóviles nuevos, comerciante en el ramo de vehículos, o la persona que importe el vehículo de procedencia extranjera.

Esto significa, que cuando una de las personas mencionadas en el párrafo anterior, realiza la enajenación de un vehículo nuevo queda obligado a pagar el impuesto sobre automóviles nuevos a las entidades federativas; en el período que la Ley de la materia fije.

5.2.2. Sujetos.

5.2.2.1. Sujeto Activo.

El sujeto activo de este impuesto en primer término es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero debido a la coordinación fiscal que hay entre esta Secretaría antes mencionada y los Estados de la República Mexicana, en 1997 entró en vigor el Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal y dentro de los diversos impuestos de que trata este Convenio, el anexo 2 establece los términos bajo los cuales han de regirse las entidades federativas para realizar el cobro del impuesto y su administración, ya mencionados en el apartado anterior.

El Gobierno Federal establece que por el hecho de administrar el impuesto, la entidad federativa recibirá el 100% de la recaudación obtenida, pudiéndola destinar para el gasto local, siempre y cuando cumpla con todas las cláusulas del Convenio, prerrogativa que solamente gozarán aquellos Estados que hayan suscrito el Convenio y en especial su anexo 2.

Los Estados de la República Mexicana, desde 1997, firmaron el Anexo 2 del Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo tanto, son desde esa fecha, las encargadas de recaudar y administrar la totalidad del ingreso obtenido por este impuesto.

La única excepción que existe en cuanto al cobro del este impuesto por parte de las entidades federativas es la establecida para los vehículos que se

importen por persona distinta al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciantes en el ramo de vehículos, debido a que en este caso será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la encargada de recaudar el impuesto al momento mismo de la importación en el local de la Aduana en donde se realice la introducción del vehículo al país, según se establece dentro del mismo Anexo 2 en la cláusula primera, tercer párrafo que a la letra dice: "Lo anterior, con excepción del impuesto proveniente de los automóviles importados en definitiva por personas distintas al fabricante, al ensamblador, a sus distribuidores autorizados o a importadores de automóviles que cuenten con registro ante la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (actualmente Secretaría de Economía) como empresa comercial para importar autos usados", publicado en el Diario Oficial de la Federación, del 31 de enero de 1997, Primera sección página 5; y está expresamente establecido en la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos en el artículo 10. Pero dicha recaudación será entregada a los Estados, posteriormente, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al demostrar el primero que es en donde se registró dicho automóvil.

5.2.2.2 Sujeto Pasivo.

En este impuesto existen dos sujetos pasivos. Uno al que denominaremos sujeto pasivo real y es sobre el cual incide directamente el impuesto y que ve mermando su patrimonio al realizar el hecho generador, y otro que es el sujeto pasivo de la relación tributaria y es el obligado frente al fisco de enterar el impuesto sobre automóviles nuevos que con anterioridad retuvo al sujeto pasivo real, y por tanto solo es un intermediario entre el sujeto pasivo real que es el que paga el impuesto y el fisco estatal que es el que obtiene el ingreso necesario para cubrir el gasto público.

El sujeto pasivo real de este impuesto es la persona física o moral que adquiere un vehículo nuevo o importa en definitiva un vehículo, viendo disminuido directamente su patrimonio, al tener que erogar el costo del

vehículo más los impuestos correspondientes que en este caso son: el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre automóviles nuevos

El sujeto pasivo obligado al pago del impuesto sobre automóviles nuevos son las personas físicas o morales dedicadas a la venta de vehículos nuevos ya sea el fabricante, el ensamblador de los vehículos, sus distribuidores autorizados, que podrían ser las agencias automotrices, o los *comerciantes en el ramo de vehículos*, definidos en la Ley como las personas físicas y morales cuya actividad sea la enajenación de vehículos nuevos o usados; teniendo la obligación de cobrar el impuesto al adquirente y posteriormente enterarlo a la oficina recaudadora. O bien, la persona que importe en definitiva automóviles, sí se trata de persona distinta al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos, según lo establece el artículo 1° de la Ley en la fracción II.

5.2.3. Objeto.

Como estudiamos anteriormente el objeto de los tributos es la enajenación de bienes o prestación de servicios y en nuestro tema de estudio en particular, tratándose del impuesto sobre automóviles nuevos el objeto es la enajenación de un automóvil nuevo, por primera vez que realiza el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos, al consumidor. O bien, la importación en definitiva de automóviles hasta determinado año modelo que expresamente se encuentran en la Ley de la materia, siendo los siguientes, los que correspondan: al año modelo posterior al de aplicación de la ley, al año modelo en que se efectuó la importación o a los diez años modelo inmediato anteriores.

Por lo tanto el objeto de este impuesto, de acuerdo a la doctrina y a la legislación, es la enajenación de un bien mueble, es decir, un automóvil nuevo y en los casos de importación en definitiva los automóviles año modelo expresamente establecidos en la ley.

En el artículo 14 fracción I del Código Fiscal de la Federación se establece que se entenderá por enajenación de bienes: *"toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado"*, con excepción de los actos de fusión o de escisión a que se refiere el artículo 14-A del mismo Código.

En la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos el artículo 6° establece: *"Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, la incorporación del automóvil al activo fijo de las empresas fabricantes, ensambladoras o importadoras de automóviles e inclusive al de los distribuidores autorizados y comerciantes en el ramo de vehículos, o los que se tengan para su venta por más de un año, excepto cuando se trate de automóviles por los ya se hubiere pagado el impuesto a que esta Ley se refiere. En estos casos, el impuesto se calculará en los términos del artículo 2° de esta Ley, según proceda.*

Se entiende que los automóviles se incorporan al activo fijo de las empresas cuando se utilicen para el desarrollo de las actividades del contribuyente."

En la enajenación, el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos va a transferir todos los derechos reales que posee sobre el automóvil nuevo al consumidor, al momento de perfeccionarse el contrato de compraventa con la satisfacción y cumplimiento de los derechos y obligaciones de ambas partes. Siendo las principales, el acuerdo de voluntades para celebrar la compraventa, el pago del precio y la entrega del automóvil.

La importación de automóviles, se considera como objeto del tributo, a pesar de que estos vehículos no sean nuevos, por la diferencia en los modelos importados y los nacionales tanto en calidad como en precio, ya que los

primeros son mas avanzados a los modelos de nuestro país, es decir un vehículo europeo del año modelo 2004, en México es lanzado como automóvil año modelo 2006, y un vehículo en los Estados Unidos de América teniendo las mismas características de un nacional es más barato, siendo estas diferencias lo que el legislador tomó en consideración para establecer la importación como objeto del impuesto sobre automóviles nuevos y así equiparar el gravamen que se impone a un vehículo nuevo y a un vehículo de importación a pesar de que sea de un año modelo anterior.

5.2.4. Hecho Imponible

El hecho imponible es la hipótesis normativa plasmada en la Ley que se materializa en el momento en que una persona física y moral realiza la conducta descrita, produciéndose consecuencias jurídicas, para los sujetos que intervienen en el acto jurídico.

La Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, en su artículo 1° establece: *“Están obligados al pago del impuesto sobre automóviles nuevos establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos siguientes:*

- I. Enajenen automóviles nuevos. Se entiende por automóvil nuevo el que se enajena por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.*
- II. Importen en definitiva al país automóviles, siempre que se trate de personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.*

Para los efectos de lo dispuesto en las fracciones anteriores, los automóviles importados por los que se cause el impuesto establecido en esta Ley, son los

que corresponden al año modelo posterior al de aplicación de la Ley, al año modelo en que se efectúe la importación, o a los 10 años modelo inmediato anteriores.”

Por lo que ya habiendo explicado en los puntos anteriores los aspectos subjetivo y objetivo del hecho imponible procedemos a explicar los aspectos temporal y espacial del mismo.

El aspecto temporal del hecho imponible es el momento exacto en que nace la obligación tributaria, siendo de suma importancia este aspecto para determinar el surgimiento de las obligaciones fiscales, para determinar si el impuesto fue cubierto en tiempo y si esto no sucedió para el cálculo de actualizaciones y recargos, obteniendo así los ingresos necesarios para satisfacer el gasto público, ya sea que las obligaciones sean cumplidas de manera voluntarias por el contribuyente o bien por medio del Procedimiento Económico Coactivo.

El impuesto sobre automóviles nuevos surge en el primer supuesto, cuando el sujeto pasivo en este caso, el consumidor compra un vehículo nuevo, pagando el precio y el impuesto correspondiente, al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos, siendo éste el que lo retiene y después tiene la obligación de enterarlo a la autoridad fiscal correspondiente.

El hecho generador es la enajenación, que se materializa en el convenio de compraventa, celebrada por un consumidor para adquirir un vehículo nuevo con un fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado, o comerciante en el ramo de vehículos de automóviles y al momento que dicho convenio se celebra, nace el impuesto sobre automóviles nuevos, teniendo el vendedor del automóvil la obligación de cobrar este impuesto al comprador y posteriormente pagarlo a la autoridad fiscal, siendo el vendedor el único sujeto pasivo que el fisco toma en cuenta para el cobro del impuesto, esto debido a que existe

mayor control sobre los vendedores de vehículos nuevos que sobre los compradores de los mismos.

La Ley establece: *“Artículo 9°. Se considera que se enajena un automóvil en el momento en que se realice cualquiera de los supuestos siguientes:*

- I. Se envíe al adquirente. A falta de envío, al entregarse materialmente el automóvil.*
- II. Se pague total o parcialmente el precio.*
- III. Se expida el comprobante de la enajenación.*
- IV. Al incorporarse al activo fijo o al transcurrir el plazo de un año a que se refiere el primer párrafo del artículo 6° de esta Ley.”*

De esta forma se puede conocer el momento exacto del nacimiento de la obligación, el cual será aquél en donde se perfeccione la enajenación del vehículo según la Ley.

En el segundo supuesto, cuando se importan vehículos nuevos o usados, los cuales cumplan las especificaciones establecidas en la Ley del impuesto. El artículo 7° establece: *“Para los efectos de esta Ley se considera importación la que tenga el carácter de definitiva en los términos de la legislación aduanera, salvo en los casos en que ya se hubiera pagado el impuesto establecido en esta Ley.”*

En la Ley Aduanera, el artículo 96 establece: *“Se entiende por régimen de importación definitiva la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado.”* De esta forma se limita el pago del impuesto a los vehículos importados para estar en México de manera indefinida y sin que se trate de un vehículo que venga por un lapso corto de tiempo, o bien, sólo con la finalidad de transitar por el país para ingresar a otro país.

Al momento de la importación se configura el hecho generador establecido en el artículo 1° de la Ley, pero sí es realizado por un comerciante en el ramo de vehículos debido a que cuenta con un registro ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el impuesto se pagará una vez que se realice la venta del automóvil ya sea nuevo o usado, mientras que en caso de que la persona que realice la importación sea distinta al fabricante, ensamblador, sus distribuidores autorizados o comerciantes en el ramo de vehículos el impuesto nace al momento de la importación y deberá pagarse en la aduana mediante declaración, conjuntamente con el impuesto general de importación. Pero no se debe perder de vista que el impuesto surge al momento de la importación, sin importar que el pago se realice en un momento diferente según la persona que realice la introducción del vehículo a territorio nacional.

El aspecto espacial del impuesto, es el lugar en donde se realiza el acto o hecho que genera el tributo, y es de vital importancia porque mediante este elemento del hecho imponible se determina la autoridad recaudadora del impuesto; y en cuanto a este aspecto conforme a la doctrina el impuesto sobre automóviles nuevos se establece mediante dos criterios: el social y el de pertenencia económica; el primero de ellos se refiere al domicilio del sujeto pasivo entendiéndose a éste como el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado, o comerciantes en el ramo de vehículos; y el segundo criterio, es aquel en donde se materializa el hecho imponible, por lo tanto será la autoridad hacendaria del lugar donde se realice la enajenación la encargada de recaudar el impuesto y asimismo de aplicarlo para cubrir el gasto público local, sin importar la nacionalidad del sujeto pasivo; concluyendo que como el lugar donde se realiza la enajenación de los automóviles es el domicilio del sujeto pasivo se utilizan los dos criterios antes mencionados.

La autoridad fiscal encargada de recaudar el impuesto sobre automóviles nuevos es la autoridad local, por los Convenios de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal que desde 1997 celebraron las entidades federativas con el Gobierno Federal, específicamente con la Secretaría de Hacienda y

Crédito Público. “Lo anterior, con excepción del impuesto proveniente de los automóviles importados en definitiva por personas distintas al fabricante, al ensamblador, a sus distribuidores autorizados o a importadores de automóviles que cuenten con registro ante la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (actualmente Secretaría de Economía) como empresa comercial para importar autos usados”. publicado en el Diario Oficial de la Federación, dentro de las cláusulas del Anexo 2 del Convenio arriba mencionado. Debido a que en ese caso, será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el sujeto activo facultado para cobrar la contribución en la Aduana por la cual se realice la introducción del vehículo de procedencia extranjera al territorio nacional; esto se establece porque sólo en ese momento se tiene certeza y control sobre el sujeto pasivo, que podría ser un particular difícil de identificar y fiscalizar posteriormente.

5.2.5. Base Gravable.

La base gravable del impuesto federal sobre automóviles nuevos esta plasmada expresamente en la Ley de la materia en el artículo 2º, donde se establece:

“El impuesto para automóviles nuevos se calculará aplicando la tarifa o tasa establecida en el artículo 3o. de esta Ley, según corresponda, al precio de enajenación del automóvil al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidores autorizados o comerciantes en el ramo de vehículos, incluyendo el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones.

Tratándose de automóviles blindados, excepto camiones, la tarifa antes mencionada, se aplicará al precio de enajenación a que se refiere el párrafo anterior, sin incluir el valor del material utilizado para el blindaje. En ningún caso el impuesto que se tenga que pagar por estos vehículos, será menor al que tendría que pagarse por la versión de mayor precio de enajenación de un automóvil sin blindaje del mismo modelo y año. Cuando no exista vehículo sin

blindar que corresponda al mismo modelo, año y versión del automóvil blindado, el impuesto para este último, será la cantidad que resulte de aplicar al valor total del vehículo, en los términos antes mencionados, la tarifa establecida en el precepto citado en el párrafo anterior, multiplicando el resultado por el factor de 0.80.

No formará parte del precio a que se refiere este artículo, el impuesto al valor agregado que se cause por tal enajenación.

En el caso de automóviles de importación definitiva, incluyendo los destinados a permanecer definitivamente en la franja fronteriza norte del país y en los Estados de Baja California, Baja California Sur y la región parcial del Estado de Sonora, el impuesto se calculará aplicando la tarifa establecida en esta Ley, al precio de enajenación a que se refiere el primer párrafo de este artículo, adicionado con el impuesto general de importación y con el monto de las contribuciones que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado.

El valor a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará aun en el caso de que por el automóvil de que se trate no se deba pagar el citado impuesto general de importación.

En el caso de vehículos a que se refiere la fracción II del artículo 3o. de esta Ley, el impuesto se calculará aplicando la tasa señalada en esa fracción al precio de enajenación al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o importador.”

Por lo tanto, en los automóviles nuevos que son vendidos al público en promociones o rebajas, se cobrará el impuesto sobre una base gravable que no fue lo que le costó al consumidor el vehículo, lo que aumenta la erogación que va a realizar el consumidor final, ya que el impuesto será calculado sobre una

base gravable mayor, a pesar de que el vehículo le fue vendido con un descuento.

En cuanto a los vehículos blindados que son adquiridos por personas que tienen mayor capacidad adquisitiva y por ello adquieren vehículos blindados que elevan el valor del vehículo no se considera como base gravable el costo total del vehículo sino el valor del vehículo sin el blindaje. Por lo que analizando estos dos supuestos se desprende que la base gravable del impuesto no se toma en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo real, el cual al adquirir un vehículo con algún tipo de descuento o bonificación es porque su poder adquisitivo es menor y no así del comprador de un vehículo blindado.

En otro orden de ideas, los vehículos que se importan a nuestro país de manera definitiva, pagan el impuesto que nos ocupa sobre otros impuestos que también recibe el fisco, lo que tiene como resultado cobrar un impuesto sobre otro impuesto, no sobre el valor de los productos, lo que resulta inconstitucional, según mi manera de pensar.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación a emitido una jurisprudencia que establece:

“TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 1º.-A, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR EN LA BASE PARA SU CÁLCULO EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y LAS DEMÁS CONTRIBUCIONES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2004) Del precepto citado se advierte que la base del impuesto sobre

tenencia o uso de vehículos se integra por el precio de enajenación del vehículo, incluyendo el equipo opcional común o de lujo, el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones que deban de cubrirse por su enajenación o importación, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones. Ahora bien, si se toma en cuenta que el objeto del impuesto es gravar la tenencia o uso de vehículos, es indudable que el hecho de que el artículo 10.-A, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos considere dentro de la base para su cálculo el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que estos elementos, al formar parte del precio reflejado en la factura, son indicativos de la capacidad económica del contribuyente.” Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XXI, Febrero de 2005 Tesis: 2ª/J. 14/2005 Página: 321 Materia Constitucional, Administrativa, Jurisprudencia.

Esta jurisprudencia puede ser aplicable al caso del impuesto sobre automóviles nuevos, pero no se debe realizar porque el impuesto al valor agregado o las demás contribuciones que una persona paga son obligaciones que debe de cumplir el sujeto pasivo ante el fisco y no deberían de ser tomadas dentro de la base para imponer otro impuesto.

La base gravable debe ser el valor neto de los productos sujetos a un impuesto y esto no sucede en el impuesto sobre automóviles nuevos, tanto en los vehículos nuevos como en los importados en definitiva a nuestro país, como explicamos en este apartado.

5.2.6. Tasa o Tarifa

En este impuesto se aplica una tarifa conforme a una tabla contenida en la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos en el artículo 3° que establece un límite inferior en dinero así como un límite superior y cuota fija también en dinero y enseguida se establece el porcentaje a aplicarse sobre el excedente del límite inferior, de manera similar al impuesto sobre la renta.

“Artículo 3°: Para los efectos del artículo 2o. de esta Ley, se estará a lo siguiente:

I. Tratándose de automóviles con capacidad hasta de quince pasajeros, al precio de enajenación del automóvil de que se trate, se aplicará la siguiente:

TARIFA

Límite inferior \$	Límite superior \$	Cuota fija \$	Porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior %
0.01	161,276.69	0.00	2.0
161,276.70	193,531.98	3,225.48	5.0
193,531.99	225,787.41	4,838.31	10.0
225,787.42	290,297.92	8,063.84	15.0
290,297.93	En adelante	17,740.41	17.0

Si el precio del automóvil es superior a \$445,339.80, se reducirá del monto del impuesto determinado, la cantidad que resulte de aplicar el 7% sobre la diferencia entre el precio de la unidad y los \$445,339.80. (Tarifa para 2006, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 24 de febrero del 2006)

Las cantidades que correspondan a cada uno de los tramos de la tarifa de este artículo, así como las contenidas en el párrafo que antecede, se actualizarán en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes de noviembre del penúltimo año hasta el mes de noviembre inmediato anterior a aquél por el que se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará el factor de actualización en el Diario Oficial de la Federación durante el mes de diciembre de cada año.

II. *Tratándose de camiones con capacidad de carga hasta de 4,250 kilogramos, incluyendo los tipo panel hasta de tres pasajeros y remolques y semirremolques tipo vivienda, al precio de enajenación del vehículo de que se trate se aplicará la tasa del 5%."*

El factor de actualización para el año 2006 será de 1.0291, cifra que se puede obtener, año con año, según lo establecido en el artículo que antecede mediante la siguiente ecuación:

$$\frac{INPC \text{ noviembre inmediato anterior (2005)} 115.591}{INPC \text{ noviembre penúltimo año (2003)} 112.318} = 1.0291$$

Este factor de actualización fue publicado en el Diario Oficial de la Federación del 15 de febrero del 2006, en la Décima Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, Regla 10.2.

Con la tarifa establecida anteriormente el costo de los vehículos se eleva significativamente, lo que provoca la disminución en las ventas de estos artículos.

5.2.7. Exenciones

El artículo 8° de la Ley establece:

“No se pagará el impuesto establecido en esta Ley, en los siguientes casos:

- I. En la exportación de automóviles con carácter definitivo, en los términos de la legislación aduanera.*

- II. En la enajenación al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos, cuyo precio de enajenación, incluyendo el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones no exceda de la cantidad de \$150,000.00. En el precio mencionado no se considerará el impuesto al valor agregado.*

Tratándose de automóviles cuyo precio de enajenación se encuentre comprendido entre \$150,000.01 y hasta \$190,000.00, la exención será del cincuenta por ciento del pago del impuesto que establece esta Ley. Lo dispuesto en este párrafo y en el anterior, también se aplicará a la importación de automóviles.

*El precio a que se refiere el párrafo anterior, se actualizará en el mes de enero de cada año, aplicando el factor correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año hasta el mes de diciembre inmediato anterior a aquel por el cual se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará el factor de actualización en el **Diario Oficial de la Federación** dentro de los tres primeros días de enero de cada año.*

- III. En la importación de vehículos en franquicia, de conformidad con el artículo 62, fracción I, de la Ley Aduanera, o con los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.”*

Este artículo fue reformado este año, desapareciendo a los automóviles compactos de uso popular y exentando del pago de este impuesto a los vehículos ya sean nuevos o importados, conforme a lo establecido en la Ley de la materia, hasta con valor de \$150,000.00 y una exención del cincuenta por ciento en el pago del impuesto generado si el valor del vehículo es entre \$150,000.01 y \$190,000.00. Esto se debe a la autorización de legalización de los vehículos importados a nuestro país que comentare más adelante y que afecta directamente a la industria automotriz nacional.

Debido a estas exenciones que perjudican a las entidades federativas que habían celebrado Convenios de Colaboración, en este año se agrega un artículo a la Ley del Impuesto que estudiamos y establece:

“Artículo 14: Se crea un Fondo de Compensación del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, para resarcir a las entidades adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y que tengan celebrado con la Federación convenio de colaboración administrativa en materia del impuesto sobre automóviles nuevos, de la disminución de ingresos derivada de la ampliación de la exención de este impuesto que se otorga mediante el Artículo Octavo del Decreto por el que se establecen las condiciones para la importación definitiva de vehículos automotores usados, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 22 de agosto de 2005, equivalente a \$1,262,786,195.00.

Mensualmente se distribuirá la cantidad que resulte de dividir el monto establecido en el primer párrafo de este artículo entre 12 a las Entidades Federativas, de acuerdo a los coeficientes de distribución de la siguiente tabla:

	Coficiente
<i>Aguascalientes</i>	0.010201
<i>Baja California Baja</i>	0.024732
<i>California Sur</i>	0.004627
<i>Campeche</i>	0.005038
<i>Coahuila</i>	0.032702
<i>Colima</i>	0.005974
<i>Chiapas</i>	0.015838
<i>Chihuahua</i>	0.033976
<i>Distrito Federal</i>	0.229286
<i>Durango</i>	0.007617
<i>Guanajuato</i>	0.032040
<i>Guerrero</i>	0.008630
<i>Hidalgo</i>	0.009030
<i>Jalisco</i>	0.078613
<i>México</i>	0.108289
<i>Michoacán</i>	0.028170
<i>Morelos</i>	0.009869
<i>Nayarit</i>	0.003937
<i>Nuevo León Oaxaca</i>	0.070119
<i>Puebla</i>	0.012463
<i>Querétaro Quintana</i>	0.044415
<i>Roo</i>	0.014387
<i>San Luis Potosí</i>	0.021638
<i>Sinaloa</i>	0.017531
<i>Sonora</i>	0.027518
<i>Tabasco</i>	0.026867
<i>Tamaulipas</i>	0.016162
<i>Tlaxcala</i>	0.040972
<i>Veracruz</i>	0.003656
<i>Yucatán</i>	0.037974
<i>Zacatecas</i>	0.013333
	0.004396
	Total1.000000

El Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, distribuirá los recursos del fondo a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, dentro de los primeros 25 días de cada mes y se considerará como pago definitivo. La entidad federativa de que se trate deberá distribuir cuando menos el 20% de los recursos que reciba de este fondo a los municipios de la entidad, que se distribuirá entre estos últimos, en la forma en que determine la legislatura respectiva.

El monto del fondo a que se refiere el primer párrafo de este artículo se determinará anualmente en el Presupuesto de Egresos de la Federación, el cual se actualizará cada año, aplicando el factor correspondiente al periodo comprendido desde el mes de julio del penúltimo año hasta el mes de julio inmediato anterior a aquel por el cual se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.”

Este Fondo no se establece en la Ley de donde surgirá, por lo que de cualquier forma de los impuestos que obtienen por otros conceptos el Estado Mexicano dará a las entidades federativas una suma de dinero para que la aplique en el gasto público; resultando ilógico en primer lugar, la fuente de estas modificaciones que es el decreto del publicado el 22 de agosto del 2005, por el cual se permite la legalización de vehículos que fueron introducidos al país de manera ilegal y que no cuentan con las normas ecológicas mínimas para circular por nuestro país de manera permanente y por otro lado que se cree un Fondo para evitar un impacto negativo en las entidades federativas por dejar de percibir los ingresos del impuesto sobre automóviles nuevos que obtendría en caso de que no se hubiera ampliado las excepción al impuesto.

5.2.8. Determinación del impuesto y forma de pago.

Para determinar el impuesto a pagar, el sujeto pasivo del impuesto aplica la tarifa correspondiente al precio de enajenación del vehículo, que ya estudiamos y que se encuentra contenido en el artículo 2° de la Ley, y lo traslada al comprador del automóvil, cobrándolo dentro de la cantidad que deberá pagar éste último, sin separar expresamente el monto de este impuesto en el documento que ampara la enajenación, según lo establece expresamente la Ley en su artículo 11. Por lo cual no se da certeza sobre el precio real del vehículo debido a que el total a pagar establecido en la factura es la suma del precio de venta del vehículo más el impuesto sobre automóviles nuevos.

En la Ley anterior, es decir, la de 1979, la determinación de se realizaba de esta manera sino por la aplicación de una tasa surgida del precio del vehículo y de un factor establecido en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, lo que dificultaba la determinación.

Una vez que el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado, o comerciante en el ramo de vehículos ya cobro el impuesto al sujeto pasivo real, deberá realizar pagos provisionales, según lo establece el artículo 4°.

El impuesto se calcula por ejercicios fiscales como regla general y los contribuyentes realizarán pagos provisionales en cada uno de los meses del ejercicio mediante declaraciones que presentarán ante las oficinas autorizadas, respecto de las enajenaciones realizadas en el mes inmediato anterior.

El impuesto del ejercicio, una vez deducidos los pagos provisionales, se pagará mediante declaración presentada ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.

Si un contribuyente tuviere establecimientos en entidades distintas al domicilio fiscal del establecimiento matriz o principal deberá presentar, en cada una de las entidades federativas donde tenga establecimientos, declaraciones

mensuales de pagos provisionales y declaración del ejercicio por las operaciones que corresponda a esos establecimientos, que se presentarán en las oficinas autorizadas por la autoridad fiscal competente; y la oficina matriz deberá presentar su declaración de pago provisional y declaración del ejercicio, de las operaciones que realice en la entidad federativa en donde se ubique. Esto se debe a lo que ya explicamos en otros subtemas de esta tesis, al Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal porque la entidad que recauda el impuesto es la que lo administra en un 100% por lo tanto deberá ser el Estado donde se realizó el hecho imponible.

Existe una excepción, la contenida en el artículo 10 del mismo ordenamiento, el cual establece: "Tratándose de automóviles importados en definitiva por personas distintas al fabricante, al ensamblador, a sus distribuidores autorizados o a los comerciantes en el ramo de vehículos, el impuesto a que se refiere esta Ley, deberá pagarse en la aduana mediante declaración, conjuntamente con el impuesto general de importación, inclusive cuando el pago del segundo se difiera en virtud de encontrarse los automóviles en depósito fiscal en almacenes generales de depósito. No podrán retirarse los automóviles de la aduana, recinto fiscal o fiscalizado, sin que previamente se haya realizado el pago que corresponda conforme a esta Ley."

Lo anterior se establece, porque es en el momento de la introducción del vehículo cuando se tiene certeza real del lugar donde se encuentra el sujeto pasivo y si en ese momento no se recaudará el impuesto sobre automóviles nuevos, después no se tendrá control sobre el contribuyente y podría volverse imposible el cobro de la contribución debida, pero en el Anexo 2 del Convenio que ya he mencionado se establece que el Estado que acredite que en su entidad se autorizó el registro del automóvil importado en definitiva y en ella se expidieron las placas de circulación de dicho vehículo percibirá de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el impuesto recaudado en las oficinas de la Aduana, por lo tanto, sólo se trata de una excepción por motivo de fiscalización del sujeto pasivo pero posteriormente este impuesto será

entregado por la autoridad fiscal federal a la entidad federativa que corresponda.

5.3 Clasificación.

Se trata de un impuesto indirecto, real, especial y progresivo. Es un impuesto indirecto debido a que como ya expliqué a lo largo de este capítulo el contribuyente de este impuesto es el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado de un automóvil nuevo, o comerciante en el ramo de vehículos; pero esta persona no realiza una erogación de su patrimonio para pagar al fisco, sino más bien traslada el monto del impuesto a pagar al comprador del vehículo que al momento de realizar la enajenación paga además del valor del vehículo, el impuesto convirtiéndose así en el sujeto pasivo real de dicho impuesto, por lo que se considera un impuesto indirecto por existir un intermediario que entera el impuesto que fue entregado por el consumidor del automóvil nuevo. Siendo este intermediario, el único sujeto pasivo obligado al pago de esta contribución.

Es real, porque se trata de un impuesto que no toma en consideración a la persona para imponer el gravamen, lo que le importa es la mercancía sujeta a ese impuesto y en este caso se trata del automóvil nuevo o importado en definitiva a nuestro país, que cumplan con las especificaciones contenidas en la Ley de la materia. El impuesto se pagará tomando en consideración el automóvil, sin considerar las condiciones especiales de la persona que lo adquiere.

Es especial o sintético porque como el mismo nombre de la Ley lo indica el único objeto a gravar es la enajenación de un automóvil, nuevo y la importación de algunos automóviles; y sólo son esas conductas las que van a generar el nacimiento del impuesto.

Por último es progresivo, porque de conformidad a la Ley la tarifa que se aplica va aumentando a medida que el valor del automóvil se va elevando para así lograr una mayor justicia o equidad fiscal, ya que al tener un impuesto progresivo pagarán mas impuesto las personas que compren un automóvil lujoso que aquellas que compren un auto austero.

5.4. Contenido de la ley.

En el artículo 1° establece quienes serán los sujetos pasivos del impuesto, así como cuales son el objeto y el hecho imponible del impuesto.

En el artículo 2° se establece de manera específica, los aspectos que se deben considerar para conocer la base gravable del impuesto sobre automóviles nuevos, para posteriormente aplicarle la tarifa contenida en el artículo 3°.

El artículo 4° establece los períodos, la forma y el lugar donde se deberá realizar el pago del impuesto sobre automóviles nuevos.

En los artículos 5°, 6° y 7° se precisan términos, de vital importancia para la exacta aplicación de la ley para que no haya lugar a confusiones o a una mala interpretación de las normas contenidas en el ordenamiento jurídico que nos ocupa, tales como: automóviles, franja fronteriza norte del país, región parcial del Estado de Sonora, comerciantes en el ramo de vehículos, enajenación e importación.

El artículo 8° establece los casos de exención del pago del impuesto. El 9° menciona cuando se considera consumada la enajenación de un automóvil.

En el artículo 10 se determina el momento en que se debe erogar el impuesto en caso de automóviles importados en definitiva a nuestro país por

persona distinta al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos. El artículo 11 establece que este impuesto no podrá ser compensado ni devuelto bajo ninguna circunstancia, así como la disposición para que los fabricantes, ensambladores, distribuidores autorizados no hagan la separación expresa del monto de este impuesto en el documento que ampare la enajenación.

En cuanto a los artículos 12 y 13 establecen formalidades que deben de cumplir los contribuyentes en cuanto a especificaciones en el manejo de su contabilidad y la emisión de documentos que acrediten la enajenación de los vehículos.

El artículo 14, adicionado a la Ley en este año, establece la creación de un Fondo de Compensación del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, para evitar un impacto negativo, en las entidades federativas, del Decreto en donde se autoriza la legalización de automóviles usados de procedencia extranjera y los cuales anteriormente estaban prohibidos en nuestro país y se internaban a México, aparentemente de manera transitoria y después los dejaban aquí como autos introducidos ilegalmente o mejor conocidos como autos "chocolate", por las exenciones establecidas con motivo del mismo Decreto sobre las enajenaciones de vehículos nuevos de mayor valor al establecido antes de la reforma del 2005.

5.5 Aspectos del TLCAN que influyen en el impuesto.

El Tratado de Libre Comercio de América del Norte en el Anexo 300-A.2 relativo a México establece que a más tardar el 1° de enero de 2004 nuestro país realizaría la apertura de sus fronteras a los automóviles nuevos que se importen de Estados Unidos de América y Canadá a través de la eliminación de los aranceles, ocasionando una reducción de los precios en dichas mercancías por lo que tienen una ventaja competitiva sobre la industria automotriz nacional.

Durante el 2003, existió mucha especulación sobre el impacto que tendrá la apertura de nuestras fronteras a la importación de vehículos, publicándose notas periodísticas que tocaban este tema, pero en la realidad esto no sucedió, a pesar de la apertura comercial de nuestro país, los vehículos nacionales siguieron teniendo demanda aunque las opciones en el mercado se incrementaron considerablemente por lo que a partir de ese momento el consumidor puede elegir entre una amplia gama de automóviles.

Debido a esta eliminación de los aranceles a los vehículos nuevos que se importan a nuestro país a partir de 2004, los automóviles importados para los consumidores resultan más atractivos, ya que los consideran de mejor calidad o mucho más cómodos y bonitos, sin que exista una diferencia significativa en el precio entre un vehículo importado y un vehículo nacional. Por lo que la industria automotriz nacional siendo una importante rama de la economía nacional, una fuente importante de empleos y de ingresos para el Estado por la serie de impuestos enterados a las autoridades fiscales en todas las fases de su proceso productivo, no puede ofrecer mejores precios al consumidor final existiendo un detrimento o un estancamiento en las ventas de la industria automotriz mexicana, por los costos de los vehículos, y esto, resulta en una disminución en los impuestos que esta industria paga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Aunado a esta desgravación de los automóviles importados nuevos y diez años modelo inmediato anteriores, el 22 agosto del 2005 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicó un Decreto, en el Diario Oficial de la Federación, en el que se establecen las condiciones para la importación definitiva de vehículos automotores usados, con la finalidad de regularizar la estancia de los vehículos usados (conocidos como autos chocolates) que ilegalmente se encuentren en nuestro territorio permitiendo la introducción a territorio nacional de los autos usados de Estados Unidos y Canadá de entre diez y quince años de antigüedad.

Y en este mismo Decreto se modifica el impuesto sobre automóviles nuevos, y establece:

“ARTÍCULO OCTAVO. *Se exime del pago del impuesto sobre automóviles nuevos que se causa por la primera enajenación de automóviles que se realice al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos, cuyo precio de enajenación al consumidor, incluyendo el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones, no exceda de la cantidad de \$150,000.00 (ciento cincuenta mil pesos 00/100 M.N.), siempre que el impuesto mencionado no sea trasladado ni cobrado al adquirente de los automóviles mencionados.*

Así mismo, se exime del pago del mencionado impuesto por la importación definitiva de automóviles que realice directamente el consumidor final, siempre que el valor en aduana no exceda de la cantidad de \$150,000.00 (ciento cincuenta mil pesos 00/100 M.N.)

Tratándose de automóviles cuyo precio de enajenación o valor en aduana de los automóviles, según se trate, se encuentre comprendido entre \$150,001.00 (ciento cincuenta mil un pesos 00/100 M.N.) y \$190,000.00 (Ciento noventa mil pesos 00/100 M.N.), la exención a que se refiere este artículo será del 50% del pago del impuesto sobre automóviles nuevos.

Las cantidades a que se refiere este artículo se actualizarán en el mes de septiembre de cada año, iniciando en el mes de septiembre de 2006, para lo cual se aplicará el factor correspondiente al período comprendido desde el mes de agosto

del último año hasta el mes de agosto inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará el factor de actualización en el Diario Oficial de la Federación.”
Diario Oficial de la Federación, 22 de agosto de 2005.

El Poder Ejecutivo trata con esta modificación de no perjudicar a los propietarios de vehículos, ya que al entrar este Decreto en vigor, va a ser más difícil cambiar un vehículo usado por uno nuevo, porque los precios de los vehículos usados en nuestro país se reduce y sus propietarios al realizar su venta tendrán menos dinero para adquirir un vehículo nuevo, por lo que con esta ampliación a los vehículos exentos del pago del impuesto sobre automóviles nuevos y la disminución del impuesto a pagar en un 50% en otro caso señalado claramente, se reducirá el costo de esos vehículos nuevos.

Posteriormente este Decreto motivo la reforma de la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos modificando significativamente el artículo 8° y adicionando el artículo 14 para establecer un Fondo de Compensación para evitar dañar a las entidades federativas que cobran este impuesto.

En marzo del presente año se modifica el Decreto publicado el 22 de agosto del 2005 estableciendo una prórroga para la legalización de estos automóviles, introducidos bajo el régimen de importación temporal a nuestro país, debido a que según el Decreto del año pasado para el cambio de régimen de importación temporal al de importación definitiva se tenían seis meses a partir de la entrada en vigor del decreto, y esto concluía el 23 de febrero del año en curso, y el 9 de marzo pasado, se publicó en el Diario Oficial de la Federación un Decreto que establece:

“ARTÍCULO ÚNICO.- Se amplía hasta el 31 de mayo de 2006, el plazo a que se refiere el cuarto párrafo del Transitorio Segundo del Decreto por el que se

establecen las condiciones para la importación definitiva de vehículos automotores usados, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de agosto de 2005.

TRANSITORIO

ÚNICO.- *El presente Decreto entrará en vigor al día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación."*

Pero con esta medida no se logrará solucionar un problema, sino aumentar el número de autos chocolate que hay en nuestro país, los cuales en mucho de los casos son chatarra para los Estados Unidos de América y por eso tienen un precio de venta muy bajo, además de que en este Decreto no se establecen las medidas sobre emisión de contaminantes de esos vehículos, lo que provocará a la larga más contaminación en nuestro país.

En conclusión, debe desaparecer el impuesto sobre automóviles nuevos, así como otros impuesto que afectan a los automóviles en México, como el impuesto sobre la tenencia o uso de vehículos, para lograr la disminución en el precio de los vehículos y que más mexicanos tengan al acceso a un automóvil nuevo y esto repercutiría directamente en los ingresos a la industria automotriz nacional, así como a las autoridades fiscales y una mejoría importante en el medio ambiente de las grandes ciudades de nuestro país que se encuentran con graves índices de contaminación, entre otros factores, por las emisiones contaminantes de los vehículos usados.

CONCLUSIONES

PRIMERA: La potestad tributaria es la facultad exclusiva del Estado la cual recae principalmente en el Poder Legislativo al crear las leyes, de imponer contribuciones a cargo de los particulares para cubrir el gasto público, en los tres niveles de gobierno: Federal, Local y Municipal. Tiene su fundamento en los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII, 74 fracción IV y 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

SEGUNDA: Las contribuciones son aportaciones en dinero o en especie, establecidas por medio de leyes con carácter general y obligatorio, exigidas por el Estado a los particulares, ya sean personas físicas o morales, para cubrir el gasto público. Se clasifican, según el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, así como los accesorios de éstos.

TERCERA: El impuesto es la prestación, en dinero o en especie, que obligatoriamente pagan al Estado, las personas físicas y morales que se encuentran en una situación jurídica establecida en las leyes, destinada a cubrir el gasto público, de manera general y por la cual el contribuyente no recibirá un beneficio o una contraprestación de manera directa e inmediata.

CUARTA: El impuesto sobre automóviles nuevos, es un impuesto federal que recaudan las entidades federativas a cargo de las personas físicas y morales que enajenen automóviles nuevos o importen en definitiva a nuestro país automóviles de las características establecidas en la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

QUINTA: La relación tributaria del impuesto sobre automóviles nuevos surge cuando el sujeto pasivo se encuadra en la hipótesis normativa al realizar el hecho generador, adquiriendo obligaciones ante el fisco.

SEXTA: El sujeto activo de este impuesto es en primer termino la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y debido a que existen Convenios de Colaboración, actualmente, son las entidades federativas las encargadas de recaudar este impuesto. Los sujetos pasivos son: el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado y los comerciantes en el ramo de vehículos y son los obligados a pagar el impuesto. Pero la persona que realmente paga el impuesto es el adquirente del vehículo nuevo o importado a nuestro país ya que el sujeto pasivo antes mencionado lo cobra al comprador del automóvil y posteriormente lo entera al sujeto activo.

SÉPTIMA: El objeto del impuesto es la enajenación de un automóvil nuevo por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos, o bien, la importación en definitiva de un automóvil que corresponda al año modelo posterior a la aplicación de la Ley de la materia, al año modelo en que se efectuó la importación, o a los 10 años modelo inmediato anteriores.

OCTAVA: La base gravable para el cálculo de este impuesto será el precio de enajenación de vehículo al consumidor incluyendo el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones sin contar el impuesto al valor agregado, esto trae como consecuencia que el impuesto se calcule sobre un precio más alto del que en realidad paga el comprador del vehículo disminuyendo el beneficio que obtiene este al adquirir un automóvil con descuentos o rebajas. Por lo cual, resulta desproporcional el impuesto a pagar con la capacidad contributiva del sujeto pagador del impuesto, es decir, el comprador del vehículo.

NOVENA: Los automóviles importados en definitivas a la República Mexicana tienen como base gravable del impuesto el precio de enajenación antes mencionado adicionado con el impuesto general de importación y con el monto de las contribuciones que se tengan que pagar con motivo de la importación, sin contar el impuesto al valor agregado. Lo cual tiene una repercusión

negativa para el comprador del vehículo, ya que paga un impuesto sobre otros impuestos, no sobre el valor real del automóvil, incrementando el monto del impuesto a pagar.

DÉCIMA: El Tratado de Libre Comercio de América del Norte establece la apertura a partir del 1° de enero del 2004 de las fronteras a los automóviles nuevos que se importen a nuestro país procedentes de Estados Unidos de América y Canadá a través de la eliminación de aranceles, lo que trae como consecuencia ventajas competitivas para las empresas automotrices extranjeras sobre las nacionales por la reducción de precios en los automóviles importados, sin la aplicación de medidas arancelarias y por la preferencia de los mexicanos de los productos importados sobre los nacionales.

DÉCIMO PRIMERA: El 22 de agosto del 2005 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicó un decreto por el cual se legalizan los vehículos usados de procedencia extranjera hasta con una antigüedad de 15 años, provocando la disminución en los precios de los vehículos usados de procedencia nacional, lo que afectará directamente a los particulares que quieran adquirir un vehículo nuevo, vendiendo su automóvil usado.

DÉCIMO SEGUNDA: Las exenciones de este impuesto cada vez abarcan mayor número de automóviles, por lo cual sólo las personas que adquieren un vehículo con un precio superior a \$190,000,000.00 pagarán el impuesto sin obtener ninguna reducción del impuesto.

DÉCIMO TERCERA: Los ingresos obtenidos por la recaudación de este impuesto son pocos para los ingresos públicos y si tomamos en cuenta las actuales modificaciones en materia de exenciones estos ingresos se disminuyen todavía más por lo cual no cumple el principio de economía y debe desaparecer el impuesto, para aumentar los ingresos públicos obtenidos por la industria automotriz al elevarse sus ventas.

DÉCIMO CUARTA: El impuesto sobre automóviles nuevos debe desaparecer para fortalecer la industria automotriz nacional y así evitar que las contribuciones que esta industria paga al fisco por su producción y venta disminuyan, por la reducción en sus ventas por la aplicación del impuesto, y al derogar éste se incentivaría la venta de automóviles nuevos por la reducción en los precios y se obtendrían mejores ingresos de la industria automotriz.

BIBLIOGRAFÍA

- ✎ ÁLVAREZ ARANA, José Federico, y CASTAÑEDA ORTEGA, Ramón, *Administración y Control del Impuesto sobre Automóviles Nuevos*, Indetec, México, 1999, 259 pp.
- ✎ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, Colección de Textos Universitarios, 15ª edición, México, 2000, 558 pp.
- ✎ DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, Porrúa, México, 1999, 331 pp.
- ✎ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 2002. 24ª edición, 1025 pp.
- ✎ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Limusa, 3ª edición, México, 1988, 223 pp.
- ✎ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, 32ª edición, México, 1998, 525 pp.
- ✎ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas*, Tomo I Parte General, Ediciones Depalma, Argentina, 1996, 396 pp.
- ✎ GULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Volumen I, Ediciones Depalma, 6ª edición, Argentina 1997, 651 pp.
- ✎ JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho, Tributario*, Abeledo Perrot, 2ª edición, Argentina 1996, 973 pp.

- ☞ KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Derecho Tributario, Parte General*, Editora de Derecho Financiero, 3ª edición, Madrid, 1978, 651 pp.
- ☞ MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho Financiero Público*, Mc Graw Hill, México, 1995, 247 pp.
- ☞ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, 14ª edición, México 1999, 333 pp.
- ☞ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, Porrúa, 2ª edición, México, 1998, 253 pp.
- ☞ NUÑEZ MIÑANA, Horacio, *Finanzas Públicas*, Ediciones Macchi, 2ª edición actualizada, Madrid, 2001, 401 pp.
- ☞ OSORNIO CORRES, Francisco Javier, *Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México*, UNAM, México, 1992, 284 pp.
- ☞ PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, Porrúa, 2ª edición, México, 1976, 382 pp.
- ☞ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁNEZ, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, Trillas, México, 1997, 440 pp.
- ☞ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Harla, México, 1998, 2ª edición 309 pp.
- ☞ SÁNCHEZ GOMÉZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 1999, 593 pp.

- ☞ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano (Derecho Fiscal Sustantivo), Tomo I*, Cárdenas Editor y Distribuidor, 13 edición, México, 2003, 873 pp.

- ☞ SMITH, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, FCE, 1ª edición preparada por E. Cannan, 8ª reimpresión, México, 1994, 917 pp.

- ☞ VÁLDES COSTA Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Argentina, 1992, 513 pp.

- ☞ _____, *Curso de Derecho Tributario*, Depalma-Temis-Marcial Pons, Santa Fe de Bogota, 1996, 386 pp.

- ☞ VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Depalma, 5ª edición, Argentina, 1993, 857 pp.

HEMEROGRAFÍA

- ☞ *Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1979.* Tomo CCCLVII, número 41, Primera sección, 3-5 pp.

- ☞ *Diario Oficial de la Federación, 30 de diciembre de 1996,* Tomo DXIX, número 21, Segunda sección, 57- 60 pp.

- ☞ *Diario Oficial de la Federación, 31 de enero de 1997,* Tomo DXX, número 22, Primera sección, 3-46 pp.

- ☞ *Diario Oficial de la Federación, 29 de diciembre de 1997,* Tomo DXXXI, número 20, Segunda sección, 64-65 pp.

- ☞ *Diario Oficial de la Federación, 22 de agosto de 2005,* Tomo DCXXIII, número 16, 11-16 pp.

- ☞ *Nuevo Consultorio Fiscal, número 380, 29 de junio del 2005, Fondo Editorial FCA, México, 2005, 154 pp.*

- ☞ *Revista Bimestral número 139 agosto,* INDETEC (Instituto para el desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas), México, 2004, 241 pp.

LEGISLACIÓN

- ☞ *Código Civil Federal*, en *Agenda Civil del Distrito Federal 2005*, Ediciones ISEF, 9ª edición, México, 2005, 347 pp.
- ☞ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Ediciones Luciana, 7ª edición, México, 2003, 166 pp.
- ☞ *Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Leyes y Códigos de México, Editorial Porrúa, 20ª edición, México, 1979, 227 pp.
- ☞ *Ley Aduanera 2005*, Editorial Sista, México, 2005, 245 pp.
- ☞ *Prontuario Fiscal correlacionado 2005 Estudiantil*, Thomson ECAFSA, 8ª edición, México, 1005, 1480 pp.

SITIOS DE INTERNET

- ☞ Cámara de Diputados, www.diputados.gob.mx
- ☞ Suprema Corte de Justicia de la Nación, www.scjn.gob.mx
- ☞ Secretaría de Gobernación, www.segob.gob.mx
- ☞ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, www.shcp.gob.mx