

113  
24



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**FACULTAD DE DERECHO**

**IMPACTO FINANCIERO DE LOS IMPUESTOS  
INDIRECTOS.**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE**

**LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A :**

**ALEJANDRO HECTOR CALDERON AGUILERA**

**México, D. F.**

**1987**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis está 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.

# I N D I C E

	Pag.
Introducción .....	1
<b>CAPITULO I</b>	
<b>El Impuesto.</b>	
1.1 Base constitucional.....	3
1.2 Conceptos teóricos del impuesto.....	6
1.3 Características del impuesto.....	8
1.4 Justificación del impuesto.....	11
1.5 Consideraciones jurídicas del impuesto.	13
1.6 Elementos del impuesto.....	15
1.6.1 Sujetos del impuesto.....	17
1.6.2 Objeto del impuesto.....	19
1.6.3 Base del impuesto.....	22
1.6.4 Tarifa, tasa y cuota.....	23
1.6.5 Pago.....	31
1.7 Clasificación del impuesto.....	35

1.8	Consideraciones generales del impacto-- financiero de los impuestos indirectos.	41
	Notas bibliográficas.....	44

## CAPITULO II

### Sujetos del Impuesto

2.1	Clasificación de los sujetos.....	49
2.1.1	Atribuciones irrenunciables del sujeto- activo.....	50
2.2	Los sujetos pasivos.....	51
2.3	Capacidad jurídica de los sujetos ---- pasivos.....	53
2.4	El sujeto pasivo y su responsabilidad-- fiscal.....	54
2.5	Sujetos pasivos por deuda propia y -- deuda ajena.....	55
2.6	Responsabilidad sustituta.....	61
2.7	Responsabilidad solidaria.....	63
2.8	Responsabilidad objetiva.....	65
2.9	Solidaridad sustantiva.....	66



2.10	Sujeto pasivo. Distinción con el pagador del impuesto.....	68
	Notas bibliográficas.....	71

### CAPITULO III

#### Movimiento Financiero del Impuesto.

3.1	La traslación del impuesto.....	73
3.2	La percusión.....	75
3.3	La traslación y sus clases.....	75
3.4	La incidencia.....	77
3.5	La difusión.....	78
	Notas bibliográficas.....	80

### CAPITULO IV

#### Política Fiscal

4.1	Conceptos de política fiscal.....	81
4.2	Instrumentos de la política fiscal.....	84
4.3	Los impuestos indirectos en la política fiscal.....	89

Notas bibliográficas.....	91
---------------------------	----

## CAPITULO V

### Los Impuestos Indirectos.

5.1	Aspecto económico.....	93
5.1.1	Modelos fiscales.....	93
5.1.1.1	Modelo Carter.....	93
5.1.1.2	Modelo Kaldor.....	96
5.1.1.3	Modelo Neumark.....	97
5.1.2	Consecuencias, ventajas y desventajas..	98
5.1.3	Otras consideraciones económicas.....	104
5.2	Aspecto jurídico.....	106
5.2.1	Capacidad contributiva.....	108
5.2.2	Proporcionalidad y equidad.....	115
5.3	Aspecto político.....	121
	Notas bibliográficas.....	127

**Conclusiones..... 129**

**Bibliografía General..... 132**

## I N T R O D U C C I O N

La situación de crisis por la que atraviesa el país nos obliga a revisar nuestra forma actual de organización colectiva y en su caso, idear nuevas fórmulas. Todo problema requiere su necesaria solución. La ignorancia, el hambre, la pobreza y la explotación del hombre por el hombre son algunos puntos, aunque no nuevos, sí agudizados por la crisis que exigen una inmediata e inaplazable respuesta.

El derecho es uno de los instrumentos que coadyuvará a superar esa situación, en la medida en que ideemos normas justas de proyección social. El derecho, como un conjunto de reglas de conducta de carácter obligatorio, establece las formas políticas, sociales y económicas conforme a las cuales se organiza nuestra sociedad y de esta manera armoniza los elementos en una situación dada y sobre ella recíprocamente pretende influir, con la debida intención del bienestar común.

La intervención del Estado en la macroeconomía, la cual es resultado de una continua negociación política entre grupos de poder, se realiza, entre otras formas, por medio del Derecho Fiscal. Este incide de manera importante sobre los procesos económicos y sociales, pues a través de él se puede y se debe redistribuir la renta nacional, así como lograr positivos signos y cauces de desarrollo de la nación.

Uno de los temas medulares en el campo fiscal es el que se refiere a los tipos o sistemas de imposición. Su conocimiento nos proporcionará los elementos necesarios para pugnar por la anhelada justicia tributaria, siendo esto el objetivo último de este trabajo. Es así como el tema propuesto a estudio intitulado "Impacto Financiero de los Impuestos Indirectos" pretende señalar los aspectos económicos, jurídicos y políticos de los impuestos indirectos y de su revisión valorar lo justos o

injustos que éstos sean.

El estudio se desarrolla a través de un método deductivo, se parte de conceptos básicos que han sido elaborados en la doctrina que servirán para configurar una base científica material y objetiva de las conclusiones expuestas en este trabajo.

Esta tesis pretende resaltar el aspecto económico de la imposición indirecta en nuestro país y sus consecuencias sobre la angustiosa situación de nuestro pueblo, indicar que desde este punto de vista las soluciones no están en el derecho, sino en el ámbito político; por otra parte, proponemos desde el punto de vista del derecho, un "deber ser" de la imposición indirecta para acercarnos, y será bastante, al concepto jurídico de la justicia tributaria.

## CAPITULO I. EL IMPUESTO.

- 1.1 Base constitucional.
- 1.2 Conceptos teóricos del impuesto.
- 1.3 Características del impuesto.
- 1.4 Justificación del impuesto.
- 1.5 Consideraciones jurídicas del impuesto.
- 1.6 Elementos del Impuesto.
  - 1.6.1 Sujetos.
  - 1.6.2 Objeto.
  - 1.6.3 Base.
  - 1.6.4 Tarifa, tasa y cuota.
  - 1.6.5 Pago.
- 1.7 Clasificación del impuesto.
- 1.8 Consideraciones generales del impacto financiero de los impuestos indirectos.

## 1.1 BASE CONSTITUCIONAL

No es por demás remarcar que en nuestro sistema jurídico, el máximo ordenamiento legal es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en ella se plasman los principios filosóficos y jurídicos que deben contener y respetar todos los ordenamientos legales que de ella emanan. El Derecho Fiscal no es la excepción, y es por ello que las normas tributarias no están excluidas de la obligación de contener, apegarse y respetar los principios constitucionales.

Las relaciones estrechas entre lo económico y lo jurídico, son incuestionables. Históricamente el Derecho se crea como una necesidad de establecer un orden social dentro del cual se regulan, entre otras, las relaciones económicas de los individuos agrupados en comunidad. La íntima relación entre lo jurídico y lo económico, menos ostensible en otros sectores del derecho, adquiere especial relieve en el campo del Derecho Tributario. Los problemas del Derecho Fiscal son susceptibles de ser analizados, bien desde un punto de vista preponderantemente jurídico, bien en su aspecto fundamentalmente económico, pero cualquier doctrina que prescindiera de uno de sus dos aspectos, olvida la naturaleza compleja de su objeto de estudio e incurre inevitablemente en una unilateralidad; negar cualquiera de sus dos aspectos es la negación de ella misma.

Hecha la anterior advertencia, entremos en nuestro tema de estudio.

En la Constitución Política del país, el artículo 31, fracción IV establece la base del Derecho Fiscal Mexicano; dicho artículo establece textualmente que:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

.....

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

De este artículo constitucional derivan los principios fundamentales del Derecho Impositivo, los cuales la doctrina ha clasificado de la siguiente manera:

- 1) Principio de proporcionalidad y equidad en la imposición.
- 2) Principio de legalidad de las contribuciones.
- 3) Principio de destino de las contribuciones.

Por lo que respecta al Principio de Proporcionalidad y Equidad, éste significa, en términos generales, que el pago de los impuestos se debe distribuir entre todos los sujetos que lo causen, pero tomando en consideración su capacidad económica para contribuir, o lo que es lo mismo, tomando en cuenta su capacidad contributiva. Este principio es también conocido como el Principio de Justicia Tributaria, pues ordena un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

El Principio de Legalidad consiste, sencillamente, en que todo impuesto debe estar contenido o establecido en ley. La ley, en su sentido formal, es el acto abstracto, general e impersonal emanado del poder legislativo y en cambio, en su sentido material, significa el acto abstracto, impersonal y general emanado de un órgano gubernativo facultado para ello, pero que no es el poder legislativo.

Con el objeto de entender plenamente el Principio de Legalidad, debemos aclarar que dentro del concepto de ley, queda



encuadrado el decreto-ley y el decreto-delegado, ordenamientos que constituyen una excepción a la división de poderes (ley en sentido material) en razón de que, en los términos de la Constitución Política del país, aún cuando emanan del Poder Ejecutivo Federal, tienen fuerza y eficacia de ley.

Por último, el Principio de Destino de las Contribuciones, se refiere a que los pagos que realizan los contribuyentes, deben ser destinados a sufragar los gastos públicos del Estado, y no, en manera alguna, a otros fines.

Como señalamos enfáticamente en párrafos anteriores, el artículo 31 de la Constitución Federal, en su fracción IV, es el punto de apoyo de todo nuestro sistema fiscal; sin embargo, dentro de nuestra constitución general existen otros preceptos que lo complementan, mismos que a continuación indicamos.

El artículo 71 de la propia Ley Fundamental está relacionado con el artículo 31 constitucional, pues aquél prevé a través de sus tres fracciones los órganos facultados para iniciar leyes o decretos que a saber son:

- I.- Al Presidente de la República.
- II.- A los Diputados o Senadores, al Congreso de la Unión.
- III.- A las legislaturas de los Estados.

De esta manera, el artículo 71 que comentamos precisa quiénes pueden iniciar leyes; sin embargo, de lo dispuesto por el artículo 72 constitucional resulta una modificación para la materia impositiva de la situación prevista en la disposición del artículo 71 constitucional, pues el inciso H) del señalado artículo 72 menciona que la formación de las leyes o decretos pueden comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre

empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados, luego entonces resulta que, los senadores, en realidad, no pueden iniciar leyes tributarias, pues según el Reglamento Interior de la Cámara de Senadores, estos legisladores sólo pueden iniciar leyes ante su propia Cámara.

Por último, el artículo 73 constitucional establece las facultades del Congreso, dentro de las cuales está específicamente previsto en la fracción VII, la de imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

Una vez vistos los preceptos constitucionales más relevantes para el campo del Derecho Fiscal, estamos en condiciones de efectuar, aunque sea en forma breve, un análisis de nuestro tema de estudio.

## 1.2 Conceptos teóricos del impuesto.

En opinión de Faya Viesca (1), del estudio de las obras de GRIZIOTTI, BERLIRI, LAUFEMBURGER y JARACH se observa cómo se han desarrollado históricamente los conceptos fundamentales y la propia ciencia del Derecho Fiscal, lo que nos da una idea de su ininterrumpida evolución. Cabe señalar que el Derecho Fiscal, como rama especializada del Derecho, adquiere su autonomía en tiempo reciente.

Para dar luz al camino que pisaremos, tendremos en cuenta los siguientes conceptos de impuesto, mismo que, como advertimos en el párrafo anterior, han evolucionado atendiendo al país y momento histórico en que se formulan.

Héctor R. Villegas define al impuesto como el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos

hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado. Cabe hacer notar que este autor que comentamos previamente da una definición de tributo, diciendo que éstos son las prestaciones comunmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines. (2).

En opinión de Vitti de Marco el impuesto es una parte de la renta del ciudadano que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales. (3).

Eheberg define el impuesto como las prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidad colectivas. (4).

Para Vitti el impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible. (5).

En otros términos, pero en el mismo sentido, José Alvarez de Cienfuegos define al impuesto diciendo que es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alicuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte. (6).

Luigi Cossa dice: "El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales." (7).

Casi en idénticos términos Manuel Morselli define al impuesto al puntualizar que éste es una deducción obligatoria de riqueza privada, querida por el Estado y por las entidades menores para ser destinadas a la consecución de los fines generales de la vida pública. (8).

En forma más simplista Leroy Beaulieu señala que el impuesto es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea disimulada, que el poder público exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos del gobierno. (9).

En el infinito enlistado de autores que han propuesto una definición está incluido Seligman, para el cual un impuesto es una contribución forzada de una persona para el Gobierno para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia a los beneficios especiales prestados (10). Igualmente Gastón Jeze afirma que el impuesto es aquella prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida con el fin de cubrir las obligaciones públicas (11). Por último, enunciaremos que los impuestos para el economista David Ricardo es una porción del producto de la tierra y de la mano de obra de un país, puesto a disposición del gobierno; su pago proviene siempre, en último término, ya sea del capital o del ingreso del país. (12).

### 1.3 Características del impuesto.

A través de las innumerables definiciones que se han dado del impuesto, como institución financiera, nos es posible destacar las características más importantes que todas ellas

incluyen, a saber:

1) Obligatoriedad.

La primera característica esencial del impuesto es su carácter obligatorio, a diferencia de otros tipos de ingresos públicos en donde interviene la voluntad del particular. La obligatoriedad del pago del impuesto se origina siempre en la ley; es ésta siempre su fuente y no la voluntad de los particulares. El cumplimiento de la obligación de pagar el impuesto no se deja al arbitrio de los particulares, por lo que la autoridad tiene la facultad y la obligación de exigir su pago, prestación que el particular podrá cubrir libremente o coaccionado por la autoridad competente, tal y como lo señala Faya Viesca. (13).

2) Definitividad.

Otra característica esencial de los impuestos consiste en que una vez causado, su pago se hace a título definitivo, lo que significa que no le será devuelto al contribuyente. Se paga sin la posibilidad de recuperación.

3) Sin contraprestación.

Dentro de sus elementos característicos y distintivos está la falta total de toda relación de correspondencia entre el pago del impuesto y cualquier compensación directa del Estado a favor del contribuyente. Esto es, siempre que se establece un impuesto, el obligado deberá forzosamente cubrirlo y el Estado nunca estará obligado a otorgar al contribuyente una concreta contraprestación. La falta de contraprestación se deriva del principio de que los impuestos se destinan a cubrir los gastos generales del Estado.

En opinión de Gastón Jeze citado por Flores Zavala, (14)

las características de los impuestos son las siguientes:

1a. Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero, no servicios personales.

2a. La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado.

3a. El constreñimiento jurídico. El impuesto es esencialmente un pago obligatorio.

4a. Se establece según reglas fijas.

5a. Se destina a gastos de interés general.

6a. Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos formen parte de una comunidad política organizada.

En nuestra legislación fiscal vigente el Código Fiscal de la Federación en su artículo segundo define al impuesto como la contribución establecida 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 a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Como se observa, esta definición es sumamente deficiente pues no se mencionan las características esenciales del impuesto, o sea, su obligatoriedad, definitividad y sobre todo su ausencia total de contraprestación; se pretende definirlo de una manera residual al decir que son distintos de los otros tres tipos de contribuciones.

Consideramos que esta definición no sería tan obscura, si previamente en el propio Código Fiscal se hubiera dicho que se entiende por contribuciones, para lo cual sería bueno que se

tomara de ejemplo la definición de contribución que da el artículo 13 del Modelo de Código Tributario para la América Latina, en cuyos términos contribuciones o tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

El ordenamiento fiscal alemán, que fue el antecedente de la definición de impuestos que daban tanto nuestro Código Fiscal de la Federación de 1938 como el de 1966, que a su vez constituyen el precedente del Código Tributario Federal en vigor a partir de 1983, los define como las prestaciones en dinero, instantáneas o periódicas que no representan la retribución de un servicio especial prestado por una entidad pública y son exigidos para procurar ingresos, a todos aquellos a cuyo respecto se verifique el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el deber de prestación.

Por lo dicho, se observa que también la legislación alemana considera como elementos esenciales del impuesto su carácter obligatorio, definitivo y carente de cualquier contraprestación concreta por parte del Estado.

#### 1.4 Justificación del impuesto.

Dentro de los estudios del Derecho Fiscal que se han realizado siempre ha existido la interrogante de determinar la justificación de los impuestos y en general son cinco los argumentos más importantes.

El primer concepto de justificación, sostenido por los partidarios de la teoría de la equivalencia, es el de que el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares; es decir, existe una relación, aunque no concreta, entre de los servicios que presta el Estado y el pago de la contribución que realiza el particular.

Un segundo concepto señala que el impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado. Esta postura se conoce como la teoría del seguro, en donde los contribuyentes pagan una prima por el riesgo que cubre el Estado.

La tercera postura establece que el impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.

Para la cuarta corriente de autores, el impuesto es un sacrificio que realiza el sujeto del pago. Es lo que se llama teoría del sacrificio, completada con la teoría del mínimo sacrificio. El impuesto debe significar el menor sacrificio posible.

La quinta y última teoría señala que el impuesto es sólo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial, es decir se concibe como algo natural inherente al hombre que vive en colectividad.

John Stuart Mill, principal precursor de la teoría del sacrificio, considera que el impuesto es un sacrificio, solamente que no pretende con esto dar una definición sino proporcionar un elemento para lograr una distribución equitativa de los impuestos, para él el sacrificio está en función de dos variables; la mayor igualdad de repartición del impuesto entre los ciudadanos y el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción.

Nosotros coincidimos plenamente con la opinión de Néctor D. Villegas (15) sobre lo que él llama la naturaleza jurídica del impuesto pues consideramos que el impuesto no tiene más fundamento jurídico que lo justifique que la sujeción a la potestad tributaria del Estado. En virtud de esa potestad, el



Estado exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para poder cumplir sus fines, lo cual le requiere realizar gastos. El fundamento ético-político del impuesto debe buscarse en la misma necesidad que desde tiempo pretérito llevó a los integrantes de una comunidad a crear el Estado como única forma de lograr orden y cohesión en la convivencia. Si los ciudadanos han creado el Estado es lógico que contribuyan a su sostenimiento.

#### 1.5 Consideraciones jurídicas del impuesto.

Tomando en consideración las definiciones de impuestos dichas en apartado anterior y en especial la definición legal, así como las características de los impuestos podemos decir que:

1) "El impuesto es una contribución". Esto significa que el impuesto es una de las formas o medios que sirven para que los individuos agrupados en comunidad o Estados ayuden o aporten una cantidad de dinero para el sostenimiento de los gastos del Estado.

2) "Establecidas en la ley".- Esto obedece al principio de legalidad que debe satisfacer toda contribución y tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política Federal, tal como lo mencionamos en el apartado referente a la base constitucional de los impuestos.

Ahora bien, este principio de legalidad de los impuestos se satisface efectivamente cuando la ley que lo crea fija los supuestos de hecho que provocan el nacimiento de la obligación tributaria, cuando el precepto legal individualiza a las personas obligadas al pago del gravamen, o sea, determina quién es el sujeto pasivo del crédito fiscal y cuando la norma regula todos los elementos determinantes de la carga tributaria, los cuales estudiaremos posteriormente.

\*Estas tres circunstancias deben concurrir en la ley y de ninguna manera se justifica la ausencia de alguna de ellas.

3) "A cargo de las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley".- Significa que tanto las personas creadas por el derecho, o sea, personas morales, como los individuos personas físicas pueden ser sujetos pasivos de la relación tributaria y por tanto obligados al pago de la contribución.

Conforme al artículo 25 del Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación supletoria en materia fiscal federal, 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 y VI. Las sociedades distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito siempre que no fueren desconocidos por la ley.

La obligación de pagar contribuciones está a cargo de aquellas personas cuya situación coincida con el hecho imponible contenido en la ley. Una vez que la conducta del sujeto pasivo haya coincidido con la hipótesis normativa la obligación fiscal nacerá, y ya no será optativo para él cumplirla o no, pudiendo el Estado ejercer la coacción que sea necesaria para constreñirlo a que cumpla con su obligación. Esta aclaración constituye un punto importantísimo para confirmar nuestro criterio expresado cuando estudiamos las características del impuesto, en el sentido de que son obligatorios.

La mayoría de los autores incluyen dentro de las consideraciones jurídicas de los impuestos, y aunque no esté específicamente incluido en la definición legal, las siguientes:

4) Sin contraprestación.- Esto significa, como lo diría Héctor B. Villegas (16) que el impuesto es un tributo no vinculado; el hecho imponible está totalmente desvinculado de cualquier tipo de actuación estatal.

5) Deben destinarse a satisfacer los gastos públicos.- Esta característica de los impuestos a pesar de que no se contiene expresamente en la definición que analizamos, debe sobreentenderse en virtud de ser básica para tener una concepción completa de los tributos mencionados. Esta destinación de los impuestos es un principio constitucional claramente previsto en el artículo 31 fracción IV, el cual menciona la obligación de contribuir a los gastos públicos del Estado; igualmente el artículo 73 constitucional en su fracción VII prevé que el Congreso de la Unión únicamente puede establecer los tributos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos (gastos públicos).

#### 1.6 Elementos del impuesto.

El problema empieza en poder determinar cuáles son los elementos del impuesto. Comúnmente suelen confundirse o emplearse como frases sinónimas "Características del Impuesto", y "Elementos del Impuesto". En la mayoría de los autores no se hace una rigurosa distinción, y a pesar de que sí dejan claro cuáles son las características del impuesto y cuáles sus elementos, se refieren a las características del impuesto y a sus elementos en apartados diversos, como sería el de la obligación fiscal o al hablar de los requisitos legales que deben cumplir las contribuciones, etc.

Sin embargo, no consideramos ocioso hacer esta distinción, sobre todo para fines didácticos, de donde, por características del impuesto debemos entender los rasgos que nos sirven para diferenciarlo de sus semejantes, los atributos esenciales del

impuesto y en general las cualidades que sirvan para distinguirlo y por elementos del impuesto se entienda la composición o constitución del mismo, es decir, partes integrantes del impuesto.

Con esta aclaración podemos distinguir entre los atributos de los impuestos y las partes que los integran.

Así, los elementos del impuesto son, en nuestra opinión, única y limitativamente los siguientes:

- 1) Sujeto
- 2) Objeto
- 3) Base
- 4) Tarifa, tasa y cuota
- 5) Pago

En el mismo orden en que aparecen enlistados podemos considerar que los elementos del impuesto responden a las preguntas de quién, qué, cómo, cuánto, cuándo y dónde.

Podemos encontrar apoyo a lo que hemos dicho, al revisar el Código Fiscal de la Federación, que como sabemos es el ordenamiento que regula en forma general a todas las contribuciones federales, el cual en su artículo 5o. establece los métodos de interpretación de las disposiciones fiscales y dice que son de aplicación estricta las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones. Posteriormente, aclara que se consideran que son disposiciones que establecen cargas a los particulares, las normas que se refieren al sujeto, objeto,

base, tasa o tarifa.

Con esta última aclaración, sin duda se están enunciando los elementos de todas las contribuciones que unidos constituyen propiamente el gravamen, a excepción hecha del pago, que en nuestra opinión debe considerarse como elemento de la contribución, pues si no se dice cuándo y cómo debe pagarse, perderá toda razón de ser.

Como sabemos, conforme al Código Fiscal de la Federación el impuesto es una de las cuatro contribuciones federales actualmente en vigor, por lo que se consideran elementos del impuesto al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y pago como apuntamos en el párrafo anterior.

#### 1.6.1. Sujetos del impuesto.

Son sujetos del impuesto las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley.

Como se recordará, al hablar de las consideraciones jurídicas del impuesto vimos quiénes son las personas físicas o morales que pueden ser sujetos del impuesto.

En opinión de Flores Zavala (17) el primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto. El sujeto es de dos clases, o mejor dicho, en toda relación tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo.

El sujeto activo es el que tiene el derecho a exigir el pago del tributo y el sujeto pasivo es el obligado a realizar el pago del impuesto.

Como se mencionó en apartado anterior, pueden ser sujetos activos de la relación tributaria la Federación, las Entidades

Federativas y los Municipios y sujetos pasivos las personas físicas y las personas morales comprendidas en el artículo 25 del Código Civil para el Distrito Federal.

No hay duda de que un elemento esencial del impuesto es el sujeto. En el caso de los sujetos activos, la doctrina ha dicho que la Federación y las Entidades Federativas tienen soberanía tributaria plena; es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recauden, sino que pueden dárselas a sí mismos a través de sus legislaturas respectivas. En cambio, los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, tarea ésta encomendada a las legislaturas de los Estados, según el artículo 115 constitucional al enunciar en su fracción II que "los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados y que, en todo caso, serán las suficientes para atender las necesidades municipales."

El otro sujeto de la relación es el sujeto pasivo, que puede recaer en:

- 1) Una persona física
- 2) Una persona moral privada, como es el caso de una sociedad mercantil
- 3) Una persona moral pública, como los establecimientos públicos y en general los organismos públicos descentralizados del Estado, pero con personalidad jurídica propia. Ejemplo: Petroleos Mexicanos, Instituto Mexicano del Seguro Social, etc.
- 4) La Federación, Estados y Municipios cuando actúan como sujetos de derecho privado y en el caso de que actúan en el desempeño de sus funciones propias de derecho público cuando así lo determinen las leyes especiales, como es el caso del impuesto

al Valor Agregado.

5) Las naciones extranjeras, cuando en ellas se grave el Estado Mexicano.

#### 1.6.2 Objeto del impuesto.

Para Faya Viesca (18) el primer elemento esencial del impuesto es el gravamen que se hace sobre una riqueza individual de una determinada persona. Se tiene derecho a gravar, sigue diciendo, desde el momento que se producen determinados hechos o actos que la ley expresamente tipifica como supuestos generadores del impuesto. A partir de los hechos generados es, según el autor que venimos comentando, cuando se manifiesta ante el mundo del derecho la capacidad contributiva, principio rector del moderno Derecho Fiscal y sobre el cual hablaremos con profundidad en páginas siguientes.

Concluye Faya Viesca diciendo que la tipificación de estos hechos o actos reviste una serie de modalidades, constituyendo lo que en la técnica fiscal se denomina como el objeto del impuesto.

Para Flores Zavala (19) el objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Esta definición además de coincidir con la de Faya, coincide en esencia con los conceptos de Fleiner y Wagner.

Faya (20) agrega que el objeto del impuesto es el acto o el hecho que como supuestos expresamente la Ley Fiscal establece como generadores del crédito fiscal. El objeto del impuesto tiene existencia jurídica, y, en consecuencia, es imputable al contribuyente sólo desde el momento en que el supuesto tipificado en la norma se realiza, el objeto del impuesto queda como mero supuesto, pero al momento en que el hecho generador del impuesto se produce, el contribuyente queda obligado al pago

de un determinado impuesto. El objeto del impuesto puede ser, en opinión del autor que estamos comentando, un consumo, la transferencia de un bien, la aceptación de una herencia, la percepción de un ingreso. Estos son hechos o actos que la Ley Fiscal considera como generadores de una obligación impositiva.

Como se observa, de lo dicho por los anteriores autores y en especial lo expuesto por Faya Viesca, existe una confusión entre los términos que la doctrina llama "hecho imponible" y "objeto del impuesto" siendo dos cosas distintas que en párrafos siguientes nos permitimos aclarar.

Para Rodríguez Lobato (21) el objeto del tributo es la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc. Posteriormente, aclara este autor que el objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.

Coincidimos con la opinión de Rodríguez Lobato, pues en efecto, y como conclusión, consideramos que el objeto del impuesto es un concepto abstracto y general, por ejemplo, la renta, el consumo, etc., y el hecho imponible es una conducta llevado a la ley; es decir, si tomamos a la renta como objeto del impuesto, el hecho imponible sería la percepción la renta o la transmisión de la renta etc., o sea lo que el legislador plasmara en la norma jurídica como supuesto jurídico, en definitiva el hecho imponible es la norma misma.

Haciendo un símil con la doctrina del Derecho Penal quedará perfectamente clara la diferencia entre los conceptos de objeto del impuesto, hecho imponible y hecho generador.

Pléñese en cualquier delito, por ejemplo el robo.

Prevé el artículo 367 del Código Penal para el Distrito



Federal: "Comete el delito de robo el que se apodere de cosa ajena mueble sin derecho y sin consentimiento de la persona que puede disponer de ella con arreglo a la ley".

Para establecerse el delito de robo se pensó primero en el bien jurídico que se quería tutelar. En este caso es el patrimonio.

Para realmente tutelarlo lo introdujeron en la ley y dispusieron que el que se apoderara de cosa mueble ajena sin consentimiento del dueño cometía el delito de robo, constituyendo lo que en derecho penal se llama "tipo".

La realización de la conducta contenida en el tipo se conoce como la tipicidad y cuando esta se da se realizó el delito.

Ahora bien, en relación con el derecho fiscal sería así:

Bien jurídicamente tutelado = objeto del impuesto o bien gravado

tipo = hecho imponible

tipicidad = hecho generador

Por último y con el fin de evitar otro tipo de confusiones en que se cae al hablar del objeto del impuesto, no debe confundirse el objeto del impuesto que ha sido explicado, con el objetivo del impuesto ya que este último término se refiere al fin del impuesto, que, como ya sabemos, es recaudar ingresos y, como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.

### 1.6.3 BASE DEL IMPUESTO

Para el maestro Faya Viesca (22), la base imponible o base del impuesto, que por cierto en su opinión es uno de los elementos cuantitativos del impuesto al lado de la tarifa, es la traducción cuantitativa, evaluación en dinero, del objeto del impuesto.

En opinión de Flores Zavala (23), la base del impuesto es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto. Esta idea, más que una definición de la base del impuesto, nos indica para que sirve.

Otros autores (24) coinciden en señalar que, en esencia, la base del impuesto es el conjunto de unidades fiscales sobre las que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo. Ejemplo: número de litros de alcohol producidos; cantidad percibida por concepto de salario u honorarios, etc. Asimismo, agregan que unidad fiscal o unidad del impuesto es el valor o cantidad delimitada en peso, número, medida, etc., sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto.

Por último, y con el fin de aclarar más las ideas anteriores, el maestro Rodríguez Lobato (25) dice que la base del tributo es por regla general el valor pecuniario señalado por la ley, al que se aplica la tarifa para establecer la cuantía de la obligación fiscal; es decir, para precisar el adeudo en cantidad líquida. Agrega el autor en cita que en el caso de los tributos cuyo método de determinación es objetivo y para ello toman en cuenta el peso, la medida, el volumen o el número de unidades de la mercancía gravada, la base no es un valor pecuniario, sino la unidad de peso, medida, volumen o cada unidad de mercancía.

En los tributos que tienen como base un valor pecuniario, dependerá de la estructuración del gravamen el procedimiento que la ley establezca para llegar a ese valor pecuniario; sin embargo, mayor o menormente elaborados, casi todos los procedimientos se pueden reducir a la siguiente fórmula: ingreso total del contribuyente menos las deducciones que le permite la ley.

#### 1.6.4 Tarifa, tasa y cuota.

La tarifa del impuesto señala Faya V. (26) es una noción más compleja que la de la base imponible. Según Mehl, citado por Faya, podemos distinguir de la tarifa los siguientes elementos: el primero de carácter esencial, que es el tipo o escala de "tipos impositivos", de cuya aplicación a la base imponible surgirá la cuota tributaria.

Posteriormente menciona Faya que además del tipo, la tarifa comprende otros elementos, como son, las deducciones de la base, los recargos y reducciones de la cuota obtenida, etc. Con la aplicación de estos elementos adicionales se complementa la cuota definitiva, que es la que debe pagar el contribuyente.

En nuestra opinión estos otros elementos señalados por Mehl no son parte integrante de la tarifa como posteriormente expondremos.

El Licenciado Rodríguez Lobato (27) no nos obsequia una definición de tarifa, pero en cambio establece los distintos tipos de tarifas existentes a las cuales nos referiremos posteriormente.

En nuestra opinión, la tarifa en México está representada por el conjunto de unidades fiscales y cuotas correspondientes así como tasas o porcentajes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a las

mismas categorías. Las tarifas según Flores Zavala (28) son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

Si se observa, por ejemplo, el artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, enuncia que las personas físicas calcularán su impuesto anual conforme a la tarifa contenida en este artículo, la cual está constituida por una lista de unidades fiscales expresadas en unidades monetarias, contenidas entre un mínimo y un máximo e inmediatamente se establece una cuota fija que se debe pagar y además una tasa o porcentaje aplicable a un determinado número de unidades fiscales. Esto es con el objetivo de que el pago del impuesto sea más proporcional para los contribuyentes.

Podemos decir válidamente, tomando en cuenta el ejemplo anterior, que las tarifas no son únicamente las listas de unidades y de cuotas como lo señala Flores Zavala, sino que además pueden contener tasas o porcentajes para aplicarse a las listas de unidades fiscales contenidas en ella.

Existe dentro de la doctrina del Derecho Fiscal el problema de hablar indistintamente de tarifa, cuota y tasa, lo que a nuestro juicio son conceptos distintos.

En efecto, si en la definición de tarifa que proponemos mencionamos que es el conjunto de unidades fiscales y cuotas correspondientes así como de tasas o porcentajes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos tributarios que pertenecen a la misma categoría, nos es imposible concebir a la cuota y a la tasa como sinónimos de tarifa, ya que aquéllas son parte de la tarifa y no la tarifa; es decir no se puede confundir o igualar lo que forma parte de algo con la cosa misma.

Pensemos en un árbol como ejemplo, el cual está formado por la raíz, el tronco, ramas y hojas; en el momento en que tengamos enfrente una rama nunca podremos considerar que es el árbol, sino una parte del árbol.

En este orden de ideas queda clara la diferencia entre tarifa, cuota y tasa.

En relación a la cuota, ésta presenta otros bemoles, ya que puede ser concebida como parte de la tarifa o bien como el resultado de aplicar la tarifa a la base del impuesto. La carga del tributo o cantidad a pagar por el tributo puede ser considerada como cuota del impuesto.

En opinión de Flores Zavala (29) la cuota del impuesto es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento.

De esta definición podemos concluir los siguientes puntos de vista del Lic. Flores Zavala:

1) Definitivamente hace una distinción entre tarifa y cuota ya que da una definición para cada una de ellas.

2) Al mencionar que la cuota "es la cantidad en dinero o en especie..." está usando el concepto de cuota como pago o carga del impuesto.

3) ". . . que se percibe por unidad tributaria . . . ". Se refiere a que el pago del impuesto está correlacionado con la unidad tributaria o valor pecuniario.

4) ". . . llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento". Indica que relacionado con la unidad tributaria hay, en ocasiones, cantidades determinadas o bien

tantos por ciento a los que denomina tipos.

En opinión de Juan Palomar de Miguel (30) cuota es la parte o porción fija y determinada o para determinarse. Para Guillermo Cabanellas (31) cuota es la parte determinada y fija que corresponde dar o percibir a cada uno de los interesados en un negocio, suscripción o empréstito, etc.

En el Diccionario de la Lengua Española (32) se dice que cuota es la parte o porción fija y determinada o para determinarse.

Por otra parte, estos tres últimos diccionarios citados coinciden en señalar que tarifa es un enlistado, lista o tabla.

Ahora bien, en relación a la tasa también los tres diccionarios señalados lo definen como precio máximo o mínimo a que por disposición de la autoridad puede venderse una cosa. Sin embargo, Juan Palomar de Miguel añade que cuando se hable de tasa de impuesto se refiere a tipo o valor que se aplica en materia tributaria.

Consideramos oportuno hacer notar que en la legislación mexicana se habla de tasa como elemento del impuesto a diferencia de otros países en donde la palabra "tasa" significa lo que nosotros conocemos como "derechos" y que semánticamente tasa quiere decir precio, sin embargo, el Derecho Fiscal en México al incorporarlo también lo ha adecuado.

En nuestra opinión, resumo y concluyo lo siguiente:

- 1) Existe diferencia entre tarifa, cuota y tasa.
- 2) Tarifa es.- El conjunto de unidades fiscales o valores pecuniarios y cuotas correspondientes, así como tasas o porcentajes para un determinado objeto tributario o para un

número de objetos que pertenecen a las mismas categorías.

3) Cuota es.- La parte o porción fija y determinada correspondiente a un valor.

4) Tasa es.- Un porcentaje aplicable a un valor. A diferencia de la cuota que se expresa en cantidades la tasa se expresa en porcentajes.

Como nota al margen, hay que tener bien claro que existen diversos tipos de cuotas, o diversas formas de configurar una cuota. Este hecho aunado a la idea de que la cuota es un elemento de la tarifa, tal y como vimos en la definición de tarifa, da como resultado que sea válido hablar de diversos tipos de tarifas como sostiene Rodríguez Lobato (33), pues las cuotas se constituyen en elementos determinantes de las tarifas. Sin duda un ejemplo nos ayudará a esclarecer la idea anterior.

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece, que el impuesto se calculará aplicando al valor que señale la ley, las tasas del 15% o del 20%, según sea el caso. De esta manera, si realizamos un acto gravado por la ley con un valor de \$100.00 y le aplicamos la tasa del 15%, el impuesto a pagar será de \$15.00; si realizamos un acto gravado con un valor de \$200.00 y le aplicamos la misma tasa, el impuesto a pagar será de \$30.00. Como se observa, el resultado siempre será "proporcional" al valor del acto gravado y es justamente por este hecho, que se puede afirmar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado tiene una tarifa "proporcional".

Flores Zavala (34) acertadamente habla de los diversos tipos de cuotas y es el que da una lista más amplia, que, a saber, son:

1) De derrama o contingencia

- 2) Fija
- 3) Proporcional
- 4) Progresiva
- 5) Degresiva
- 6) Regresiva o Progresiva inversa, o al revés.

1) Las cuotas de derrama son aquellas en que para fijarlas primero hay que determinar la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo, después se distribuye entre los sujetos, teniendo en cuenta la base imponible y por último, con estos datos, se calcula la cuota que corresponda a cada unidad fiscal. Este tipo de cuotas se observa en las contribuciones de mejoras.

2) Las cuotas fijas son aquellas en que la ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad fiscal. Ejemplo: \$5.00 por kilo de sal.

3) Proporcional. En opinión de Flores Zavala (35) existe este tipo de cuotas, cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base. Por ejemplo 4% sobre ingresos mercantiles.

A nuestro parecer no puede existir una cuota proporcional ya que al expresarse en un tanto por ciento deja de ser cuota y pasa a ser tasa.

4) Progresiva. Existen cuando el tanto por ciento aumenta a medida que aumenta el importe de la base gravable. Como ejemplo, la cuota aplicable en materia del Impuesto sobre la Renta a los ingresos por salario.



Flores Zavala (36) hace una interesante división de las cuotas progresivas en:

A) Directas

B) Indirectas

A) Hay progresividad directa cuando el tanto por ciento aumenta a medida que aumenta el valor de la base.

B) Hay progresividad indirecta cuando crece la base y existe un tanto por ciento fijo.

Desde nuestro punto de vista la progresividad indirecta no existe, pues al existir un tanto por ciento fijo, matemáticamente no hay progresividad. Probablemente lo que exista es una progresividad indirecta del sacrificio del contribuyente pero nunca de la cuota.

5) Cuotas degresivas. En opinión de Flores Zavala (37) existe este tipo de cuota cuando se señala determinada cuota para cierta base de 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. El resultado es el mismo que el de la progresividad, en cuanto se gravan con cuotas más altas las bases más altas y con cuotas menores las más bajas, pero se distinguen en que la cantidad a partir de la cual se aplica el tanto por ciento máximo es muy bajo en las degresivas y que los grados o secciones son pocos en número, seis cuando más, en tanto que en las progresivas los grados son múltiples.

De lo dicho por Flores Zavala hay que remarcar que no sólo el resultado de las cuotas degresivas es el mismo que el de las progresivas, sino que también su estructuración es idéntica y que por lo general el tanto por ciento máximo es muy bajo en

comparación a las progresivas.

6) Cuota progresiva inversa o al revés. En opinión de Flores Zavala (38) las cuotas progresivas inversas son aquellas en las que el tanto por ciento disminuye a medida que aumenta la base.

Algunos autores consideran que esta cuota llamada por Flores Zavala como progresiva inversa es la cuota regresiva. Consideramos que los términos son sinónimos por lo que será válido usarlos indistintamente.

Todas las anteriores consideraciones referentes a la determinación de la carga tributaria son significativamente importantes, pues del conocimiento o desconocimiento de ellas dependerá en gran medida el éxito del impuesto.

Sin duda, de su correcta o incorrecta aplicación resultará el bienestar social y grado de justicia en la imposición, por lo que consideramos oportuno emitir nuestra opinión en el sentido de que nuestro sistema tributario se debe basar en la imposición progresiva pues por un lado, es necesario exceptuar ciertos mínimos de rentas o capitales que se consideran indispensable para que una persona subsista, lo que se puede hacer en las imposiciones progresivas, y por otro lado es la única forma de igualar los sacrificios de los causantes, pues así el de renta o capital mayor pagará sobre una cantidad mayor al que tenga una renta o capital menor.

Flores Zavala (39), en su conclusión de este tema, señala que es correcto el establecimiento de impuestos progresivos, siempre que por la naturaleza del gravamen pueda utilizarse esta forma, pues sólo pueden tener este carácter los impuestos directos personales, como la renta, las sucesiones y las donaciones. Los impuestos al consumo no se prestan a la progresividad.

Por ésto último, consideramos que nuestro postulado no debe limitarse a señalar la bondad de la imposición progresiva sino que además debe incluir la propuesta de que el peso de la recaudación recaiga sobre los impuestos directos para que efectivamente se cumplan los fines de la progresividad.

En relación al sistema impositivo de tipo directo e indirecto, el maestro Margain Manautu (40) expresa que los impuestos indirectos han tomado un auge extraordinario en las últimas décadas. Parece haber uniformidad en los estudiosos de los países avanzados de que los impuestos indirectos deben prevalecer en los países en vías de desarrollo y división entre ellos respecto al papel que deben representar en sus respectivos países.

Yo me pregunto por qué desean para otros lo que no desean para ellos. Acaso será que a los países desarrollados les gustaría invertir en los subdesarrollados, pero sin que fueran gravados sus capitales o retirar sus rentas sin carga fiscal alguna? Afortunadamente no he encontrado respuesta.

Lo desafortunado es que en México, en la actualidad y como resultado del fenómeno inflacionario, la imposición indirecta es cada día más y más la que proporciona la base de la recaudación impositiva. En igual sentido, lo consideran Margain Manautou (41) y Johnson Okhuysen (42).

#### 1.6.5 Pago.

El quinto y último elemento que consideramos esencial en el impuesto es el relativo a la época de pago del impuesto.

La época de pago de la obligación fiscal es la fecha o el plazo señalado por la ley para cumplir con la obligación fiscal.

Este elemento, como lo mencionamos al principio de este apartado, tiene relación directa o íntima con la finalidad del impuesto, ya que si se establece el impuesto utilizando únicamente los 4 puntos o elementos anteriores, el impuesto o la contribución en general, estará constituida; sin embargo, no cumplirá con su finalidad principal, pues nunca existirá la exigibilidad coactiva del pago.

La determinación de la época de pago de los impuestos entraña varias consideraciones. Así, la totalidad de los autores coinciden en respetar la afirmación de Adam Smith de que deben cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente; obviamente cualquier proposición contraria a este principio de Adam Smith sería absurda, sin embargo, en muchas ocasiones es difícil determinar el momento oportuno.

En nuestra legislación fiscal se han elaborado distintos procedimientos en aras de esta comodidad. Así, existen, el pago provisional, las retenciones, el pago al momento del consumo, como en el caso del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el pago en parcialidades o diferido, etc.

López Velarde, citado por Emilio Margain,(43) señala que la época de pago del impuesto puede presentarse antes del nacimiento de la obligación tributaria, al momento del nacimiento de la obligación tributaria o después de que nazca la obligación tributaria, según sea el objeto del impuesto.

El artículo 60. del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, y para el caso de que haya falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los plazos siguientes:

1) Si la contribución se calcula por períodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 7 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período, de la retención o de la recaudación, respectivamente.

2) En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

Como excepción a la regla del artículo 6o., dispone el artículo 65 del propio Código Fiscal de la Federación que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deben pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación.

Complementan las anteriores disposiciones del Código Fiscal de la Federación, el artículo 12 del propio Código Tributario que en la parte que nos interesa, dispone que en los plazos fijados en días, no se contarán los sábados, los domingos y los días inhábiles. En los plazos establecidos en períodos y aquéllos en que se señale una fecha determinada para su extinción se computarán todos los días.

Quando los plazos se fijan por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que se inició y en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquél en que se inició. En los plazos que se fijan por mes o por año, cuando no exista el mismo día en el mes o en el año de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

Por último, establece el artículo 12 que comentamos que, no obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, si el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas ante las que se vaya a hacer el pago permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trata de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. Lo dispuesto en este artículo es aplicable, inclusive cuando se autorice a las instituciones de crédito para recibir declaraciones.

El pago, tratándose de impuestos federales, deberá efectuarse en las oficinas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para tal efecto, las cuales se denominan, hoy por hoy, Oficinas Federales de Hacienda; igualmente están autorizadas para recibir pagos de contribuciones federales todas las instituciones nacionales de crédito.

También se prevé en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación que el pago se podrá realizar a través de servicio postal en pieza certificada en los casos en que la Secretaría de Hacienda lo autorice.

Por disposición expresa del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, el pago de las contribuciones y sus accesorios se causarán y se pagarán en moneda nacional. Como excepción a esta regla se dispone que los pagos que deben efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

También se prevé, como una excepción, que el pago de contribuciones se podrá efectuar en bienes, cuando así lo autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Se establece también que se aceptará como medios de pago, los cheques certificados y los giros postales, telegráficos o

bancarios; los cheques personales no certificados únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que fije el Reglamento del Código.

Asimismo, se dispone que los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes de al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

1) Gastos de ejecución

2) Recargos

3) Multas

4) La indemnización a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 21 del Código (cheque sin fondos).

Por último y tal como mencionamos en párrafos anteriores, con el objeto de facilitar el pago de las contribuciones, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 56 dispone que las autoridades fiscales podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de treinta y seis meses, con la aplicación de la tasa de recargos que anualmente se publica en la Ley de Ingresos de la Federación.

Por su parte la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé que, tratándose de personas físicas, se puede optar por pagar en parcialidades las contribuciones que resulten a cargo del contribuyente, con la aplicación de la tasa de recargos correspondiente.

#### 1.7 Clasificación del impuesto..

Existen múltiples clasificaciones de los impuestos, pues

cada autor puede escoger infinidad de criterios para clasificar a los impuestos; hoy en día, por ejemplo, se habla de impuestos inflacionarios, rescisivos, etc., hay quienes no los clasifican sino que los califican en buenos, malos, justos, equitativos, desproporcionales, etc.

Sin embargo, aquí mencionamos algunas de las clasificaciones más generalizadas de los impuestos.

#### 1) Impuestos generales e impuestos especiales.

Los primeros son aquellos que gravan diversas actividades u operaciones, pero tienen de común que son de la misma naturaleza. Como ejemplo tenemos vigente el Impuesto sobre la Renta que grava ingresos de diversa índole, si se trata de sociedades mercantiles, pueden ser ingresos por actividades comerciales, agrícolas, ganaderas, mineras, industriales, etc.; si se trata de personas físicas, por el trabajo subordinado, el trabajo independiente, por dividendos, etc.; todos tienen como denominador común que se consideran como modificaciones positivas del patrimonio.

Los segundos, o sea, los impuestos especiales son aquellos que gravan determinada actividad en forma aislada como ejemplo tenemos vigente el Impuesto sobre Adquisición de Bienes Inmuebles.

Rodriguez Lobato señala (44) que existe otro criterio para clasificar a los impuestos generales y especiales y dice que los generales son los que recaen sobre una situación económica globalmente considerada y el impuesto especial es el que recae sobre un elemento de esa situación económica, y dice que al primero se le llama impuesto sintético y al segundo analítico.

#### 2) Impuestos reales y personales.



Impuestos reales son aquellos en que el gravamen recae sobre la cosa objeto del impuesto, prescindiéndose de las condiciones personales del contribuyente, solamente toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de la riqueza. Ejemplo el Impuesto sobre Adquisición de Bienes Inmuebles.

Los impuestos personales son aquellos en los que se considera la situación personal del contribuyente, se establecen en atención a las personas, sin importar los bienes o las cosas que posean o de dónde deriva el ingreso gravado. Ejemplo, el Impuesto sobre la Renta.

### 3) Específicos y ad valorem.

El impuesto específico es aquel que se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado y el impuesto ad valorem es el que se establecen en función del valor del bien gravado.

### 4) Impuestos Progresivos y Proporcionales.

Esta clasificación que cobra apoyo en la política fiscal de una mejor distribución del ingreso dice que un impuesto es progresivo cuando aumenta la tasa del impuesto a mayor ingreso o riqueza del contribuyente.

En cambio un impuesto es proporcional cuando existe una tasa fija, independientemente del monto de la base.

Como se recordará, en el apartado anterior, al hablar de la tarifa como elemento del impuesto, vimos dentro de las formas de determinar las cuotas y tasas, la de progresividad y la de proporcionalidad, mismas que son tan importantes que se constituyen en adjetivos calificativos clasificadores de los impuestos.

## 5) Impuestos Directos o Indirectos.

Para efectos de este trabajo la clasificación más importante es la que divide a los impuestos en directos e indirectos, misma que exponemos a continuación.

Como señala Rodríguez Lobato (45) esta clasificación parece ser más de carácter económico que jurídico y presenta el grave problema de su imprecisión, lo que con toda facilidad mueve a confusión. Igualmente menciona Johnson Okhuysen (46) al decir que continuamente se encuentran interpretaciones erróneas en cuanto a la clasificación de los impuestos en directos e indirectos.

Lo que es un hecho, es que esta clasificación se encuentra íntimamente ligada a consideraciones económicas.

Johnson O. (47) dice que existe la creencia en el lego de que el impuesto directo se debe identificar con un impuesto que absorbe el contribuyente legal y que el impuesto indirecto es un impuesto que el contribuyente legal traslada a un tercero.

Efectivamente, y no sólo en aquéllos encontramos esta creencia, pues incluso en algunos autores se evidencia esta postura al indicar que los impuestos directos son aquéllos en los que el legislador se propone fijar desde luego al verdadero contribuyente, suprimiendo a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de tal suerte que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden; y los indirectos no gravan al verdadero contribuyente, sino que el tributo se traslada a otro sujeto resultando que las calidades de sujeto pasivo y pagador son distintas.

Rodríguez Lobato (48) dice que para aquellos que adoptan el criterio de la incidencia, los impuestos directos son aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el

patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo puede recuperar de otras personas; y son impuestos indirectos los que sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quien lo recupera el sujeto pasivo.

Posteriormente, señala el autor en cita que a este criterio se le ha criticado y dice que Dino Jarach indica que todos los impuestos, en determinadas condiciones, son susceptibles de traslación, sobre todo aquéllos que recaen sobre fenómenos del mercado y que, por lo tanto, tienen efectos sobre los precios, de manera que serán razones económicas las que determinarán si el impuesto se traslada o no se traslada, pero no puede saberse "a priori".

Esto es muy cierto. Tomando en cuenta el siguiente supuesto que menciona Emilio Margain (49), pensemos que un impuesto ha entrado en vigor y el contribuyente no encuentra la forma, dentro de la ley, de eludir el pago del gravamen, por lo que el grado de libertad de su patrimonio con que contaba se ha reducido y sólo le quedan dos caminos: o absorbe el nuevo impuesto o lo traslada. Coinciden en él las calidades de sujeto jurídico y sujeto económico o sólo se reserva la primera y logra que un tercero adquiera la segunda; pero éste último dependerá de los factores económicos existentes en el mercado, por lo que puede ser que se trate de un impuesto directo y el contribuyente logre trasladarlo o de un impuesto indirecto que el contribuyente no logre trasladar o incluso le convenga absorber.

Rodríguez Lobato (50) apunta que existe otro criterio para diferenciar a los impuestos directos de los indirectos, el cual es conocido como el criterio administrativo o del padrón, señalando en síntesis que para quienes adoptan este criterio son impuestos directos aquellos que gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad,

por lo que pueden hacerse padrones o listas de contribuyentes; y son impuestos indirectos aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y que como se refieren a situaciones transitorias no es posible hacer una lista o padrón de contribuyentes. Sin embargo, sigue diciendo, este criterio es fuertemente criticado, ya que, por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado, que es unánimemente considerado como indirecto, cuenta con un padrón de contribuyentes.

En definitiva, el maestro Rodríguez Lobato (51) se inclina por un tercer criterio, expuesto por Jarach, que es conocido como el criterio de la manifestación de la capacidad contributiva, el cual señala que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza; y son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sean en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias.

En nuestra opinión este último criterio es el que consideramos válido, pues los impuestos indirectos infaliblemente gravan consumos o transferencias.

Como se podrá observar por lo hasta aquí expuesto, siempre que se hace referencia a la clasificación de impuestos directos e indirectos se emplean palabras tales como incidencia, repercusión, traslación, contribuyente legal, contribuyente económico, capacidad contributiva, etc., conceptos que son sumamente delicados de conceptualizar y a los que haré referencia en capítulos posteriores con profundidad, por lo que hasta este momento propongo que baste descubrir el tremendo efecto económico que los impuestos directos poseen y el sentido

político y social que entraña en la macroeconomía.

### 1.8 Consideraciones generales del impacto financiero de los impuestos indirectos.

Como indicamos en párrafos anteriores, el criterio más válido en nuestra opinión para identificar a un impuesto indirecto, es el expuesto por Jarach, conocido como el criterio de la manifestación de la capacidad contributiva. En los impuestos indirectos se presume la capacidad contributiva, pues recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, como los consumos o transferencias.

La mecánica de funcionamiento de los impuestos indirectos nos produce serias inquietudes y es por eso, que el objetivo de este trabajo es, como su título lo indica, investigar sobre el impacto financiero de los impuestos indirectos, para lo cual ha sido necesario tener de antemano algún conocimiento general de los impuestos.

Toca ahora precisar qué entendemos por impacto financiero.

La palabra impacto proviene del latín "impactus" y significa, según el Diccionario de la Lengua Española, choque de un proyectil en el blanco, huella o señal que en él deja. En el campo del Derecho Fiscal, se emplea a menudo la palabra impacto y con ella se trata de decir, el punto donde recae un impuesto (52), también lo encontramos en el campo de la economía en donde se usa la palabra impacto como efecto. (53).

En esta triple acepción es como está manejada la palabra impacto en el título de este trabajo ya que se trata de determinar el efecto financiero o huella en el campo financiero de los impuestos indirectos.

A su vez la palabra financiero proviene del francés

"financier", de "finances", hacienda pública. Significa según el Diccionario de la Lengua Española, perteneciente o relativo a la hacienda pública, a las cuestiones bancarias y bursátiles, o a los grandes negocios mercantiles. La palabra financiero es usada en el Derecho, la Economía, la Sociología, etc., en fin tiene muchas acepciones prácticas pero todas ellas coinciden en el aspecto preponderantemente económico de esta palabra. Así, el binomio de "impacto financiero" significa el efecto económico o repercusión económica.

En cuanto al impacto financiero de los impuestos indirectos éste es sumamente difícil de determinar pero esto no obsta para que al establecerse un impuesto deban tomarse muy en cuenta por el legislador los efectos que traerá su aplicación, tales como si el sujeto pasivo será realmente el pagador, cuál será la reacción del campo económico donde va a operar en la economía nacional, si se dará origen a la emigración de la fuente afectada, etc. Además, como hemos sostenido se debe prever el efecto social del impuesto, ya que un impuesto que aumenta el precio y por consiguiente reduce el consumo, por ejemplo del licor, es sin duda mejor, desde el punto de vista social, que otro que haga subir los precios y, por lo tanto, reduzca el consumo de la leche.

Como afirma Assar Lindbeck (54) sólo han existido intentos muy parciales de estudiar los efectos de los impuestos indirectos sobre la distribución de la renta en los distintos países. Uno de éstos, comenta, es el de Mats Hellstrom en Suecia, en el que ha intentado medir el impacto sobre la distribución de la renta del sistema fiscal global.

En el seno de la Comunidad Económica Europea, como mencionan Tomás A. Esteve Serrano y Francisco Javier Eiroa Villarnovo (55), ambos españoles, se ha discutido la desaparición de los impuestos indirectos por tener gran grado de injusticia social, sin embargo, en México parece no importar y

como habíamos señalado anteriormente, en últimas fechas por el efecto maligno de la inflación, se ha incrementado la carga tributaria por los impuestos indirectos.

En México, Margáin Manautou (56), al hablar de los efectos económicos de los impuestos, menciona que los estudios sobre los efectos del nuevo o mayor impuesto que se realizan, si es que se realizan en nuestro medio, son elementales o raquíticos. Tratándose de un nuevo impuesto, se piensa en la actividad o circunstancia que se desea gravar; en los probables ingresos que producirá gravándose con tal o cual tasa, según la naturaleza del impuesto; en quién será el sujeto del mismo; en sobre quién incidirá, etc., pero no se estudian en forma amplia los posibles efectos económicos que el nuevo impuesto traerá a las economías particulares y empresariales.

En nuestra opinión, en México sí se realizan los estudios económicos al establecer un impuesto, con las precisiones propias de la dificultad de establecer los efectos económicos. Así, en México la imposición indirecta no está basada en razones de ignorancia sino en atención a cuestiones del poder político, a grupos sociales, a clases sociales dominantes.

Olvidémonos por un momento de la definición de los impuestos indirectos y de sus efectos económicos. Estudiemos en concreto la estructuración jurídica de los impuestos indirectos para determinar desde este punto de vista, si éstos son legales y constitucionales o no lo son, para lo cual es necesario introducirnos en el desarrollo de los siguientes capítulos de este trabajo.

## NOTAS BIBLIOGRAFICAS DEL CAPITULO I

1. Faya Viesca Jacinto. Finanzas Públicas. Primera edición. Ed. Porrúa, S.A. México 1981. p. 152.
2. Villegas Héctor B. Curso Superior de Derecho Financiero y Tributario. Tomo I. Tercera Edición. Ed. Depalma. Buenos Aires 1984. p. 73.
3. Citado por Flores Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Vigésimasexta Edición. Ed. Porrúa, S.A. México 1985. p. 35
4. Idem.
5. Idem.
6. Idem.
7. Idem. p. 36.
8. Idem.
9. Idem.
10. Idem.
11. Citado por Faya Viesca. ob. cit. p. 147.
12. David Ricardo. Principios de Economía Política y Tributación Primera edición en español. Ed. Fondo de Cultura Económica. México 1985. p. 114.
13. Faya Viesca, ob. cit. p. 147.



14. Citado por Flores Zavala. ob. cit. p. 36
15. Villegas Héctor B. ob. cit. p. 79.
16. Idem. p. 76.
17. Flores Zavala. ob. cit. p. 53.
18. Faya Viesca. ob. cit. p. 154.
19. Flores Zavala. ob. cit. p. 109.
20. Faya Viesca. ob. cit. p. 155.
21. Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Segunda Edición. Harla, S.A. de C.V. México 1986. p. 112.
22. Faya Viesca. ob. cit. p. 157.
23. Flores Zavala. ob. cit. p. 110.
24. Cortina Alfonso. Curso de Política de Finanzas Públicas de México. Primera edición. Porrúa, S.A. México 1977. Margáin Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Séptima edición. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1983. Sánchez León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Quinta edición. Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1980. Martínez López Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Cuarta edición. ECASA. México 1982.
25. Rodríguez Lobato. ob. cit. p. 124.
26. Faya Viesca. ob. cit. p. 157.

27. Rodríguez Lobato. ob. cit. p. 124.
28. Flores Zavala. ob. cit. p. 110.
29. Idem. p. 109.
30. Palomar de Miguel Juan. Diccionario para Juristas. Primera edición. Mayo Ediciones, S. de R.L. México 1981. p. 358.
31. Cabanellas Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. Octava edición. Editorial Heliasta, S.R.L. Buenos Aires 1974. p. 564.
32. Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. Espasa-calpe. Madrid 1970. p. 400.
33. Rodríguez Lobato. ob. cit. p. 124.
34. Flores Zavala. ob. cit. p. 111.
35. Idem. p. 113.
36. Ibídem..
37. Idem. p. 117.
38. Idem. p. 118.
39. Idem. p. 122.
40. Margáin Manautou Emilio. Nociones de Política Fiscal. Primera edición. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1980. p. 135.
41. Ibídem.

42. Johnson Okhuysen. Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal. Primera edición. Universidad Anahuac. Escuela de Derecho. México 1984. p. 57.
43. Citado por Margáin Manautou. Introducción p. 279.
44. Rodríguez Lobato. ob. cit. p. 69.
45. Idem. p. 67.
46. Johnson Okhuysen. ob. cit. p. 50.
47. Idem.
48. Rodríguez Lobato. ob. cit. p. 67.
49. Margáin Manautou. Política. p. 131.
50. Rodríguez Lobato. ob. cit. p. 68.
51. Ibidem.
52. Margáin Manautou Política. p. 132.
53. Assar Lindbeck. Desigualdad y Política Redistributiva. Primera edición. Ediciones Orbis, S.A. Barcelona 1984. p. 110.
54. Idem. p. 112.
55. Esteve Serrena Tomás y Eiroa Villarnovo Francisco. Impuesto sobre el Patrimonio. XXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero. Instituto de Estudios Fiscales. Fundación para la promoción de los estudios financieros. Madrid 1979. p. 50 y sig.

56. Margáin Manautou. Política. p. 111.

## CAPITULO II. SUJETOS DEL IMPUESTO.

- 2.1 Clasificación de los sujetos.
- 2.1.1 Atribuciones irrenunciables del sujeto activo.
- 2.2 Los sujetos pasivos.
- 2.3 Capacidad jurídica del sujeto pasivo.
- 2.4 El sujeto pasivo y su responsabilidad fiscal.
- 2.5 Sujetos pasivos por deuda propia y deuda ajena.
- 2.6 Responsabilidad sustituta.
- 2.7 Responsabilidad solidaria.
- 2.8 Responsabilidad objetiva.
- 2.9 Solidaridad sustantiva.
- 2.10 Sujeto pasivo. Distinción con el pagador del impuesto.

## 2.1 Clasificación de los sujetos.

En este apartado estudiaremos con mayor detenimiento, ya que también lo mencionamos en el capítulo anterior, las distintas clases de sujetos que intervienen en la relación tributaria, para lo cual empezaremos por decir que en el ejercicio de las atribuciones que la ley concede a la administración, los impuestos se aplican afectando las riquezas patrimoniales, de lo que se desprende que todo ejercicio impositivo impacta las esferas privadas, reduciendo las riquezas (entendida como el valor nominal, o en dinero, de las cosas que posee un sujeto) (1) en la misma proporción del gravamen. El fisco de manera imperativa y unilateral y por el simple ejercicio de sus atribuciones, crea un núcleo de relaciones jurídicas tributarias por el solo hecho de aplicar un impuesto.

Es pues justamente dentro de la relación tributaria donde podemos encontrar los distintos tipos de sujetos que intervienen al establecerse un impuesto.

Raúl Rodríguez (2) al hablar de la relación tributaria señala el error de algunos autores de confundir el concepto de relación tributaria con el de obligación tributaria, señala, y nos adherimos a él, que son distintas pues puede existir el caso en que exista relación tributaria sin que exista la obligación tributaria. Indica, citando a Margáin, que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surge de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otro una serie de obligaciones que serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que sólo está a cargo de sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

Llegado el momento, dentro de la relación tributaria puede aparecer la obligación tributaria en donde se define claramente al sujeto activo o acreedor y el sujeto pasivo o deudor; en la legislación mexicana el único ente capaz de ser sujeto activo, es el Estado, entendido, según enuncia la fracción IV del artículo 31 Constitucional, como la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios.

Como hemos dicho con anterioridad, de estos tres entes jurídicos que pueden figurar como sujetos activos de la obligación tributaria se dice que los dos primeros tienen soberanía tributaria plena, porque pueden establecer y cobrar los impuestos y que el tercero, o sea el Municipio, tiene soberanía tributaria semiplena, porque únicamente puede recaudarlos pero no imponerlos, según establece el artículo 115 Constitucional.

En torno a los sujetos pasivos, el artículo 10. del Código Fiscal de la Federación establece que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, de donde, según la legislación fiscal vigente, los sujetos pasivos, en una primera división general, son tales personas físicas y morales. Siendo conveniente aclarar que el Estado, cuando expresamente lo señalen las leyes fiscales, podrá quedar obligada al pago de contribuciones.

Por último y toda vez que no hablaremos más del sujeto activo incluiremos aquí los deberes que le impone la ley.

#### 2.1.1. Atribuciones irrenunciables del sujeto activo.

Los deberes o atribuciones irrenunciables del sujeto activo se pueden dividir, siguiendo a Flores Zavala (3), en principal y secundarias.

La principal consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria. No es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. Es una obligación emanada de la ley.

Las atribuciones secundarias son las que tienen como objetivo determinar el crédito fiscal, para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria, para evitar posibles evasiones. Estas atribuciones pueden dividirse en dos grupos:

1) Atribuciones de hacer, como determinar la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, formular la liquidación, etc.

2) Atribuciones de no hacer, como abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no otorgar nuevos permisos si no se han cumplido los requisitos exigidos por la Ley, etc.

## 2.2 Los sujetos pasivos.

En este inciso estudiaremos especialmente al sujeto pasivo de la obligación tributaria y por *sindéresis* comenzaremos por decir que el sujeto pasivo es la persona física o moral que realiza los hechos o actos que son generadores de un crédito fiscal.

Flores Zavala (4) menciona que el carácter de sujeto pasivo de una relación tributaria puede recaer en:

1) Una persona física (Artículo 10. Código Fiscal de la Federación).

2) Una persona moral privada (Artículo 10. Código Fiscal



de la Federación).

3) Los establecimientos públicos y en general los organismos públicos con funciones descentralizadas, por ejemplo PEMEX (Artículo 10. Código Fiscal de la Federación).

4) La Federación, los Estados y los Municipios.

Para saber cuándo, como regla general, pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria las entidades públicas, debemos tener en cuenta la posición de la legislación mexicana frente al problema de la personalidad del Estado. Flores Zavala (5) indica que sobre esta cuestión se han formulado cuatro tesis, las que resumidamente señalan:

A) El Estado tiene doble personalidad, una de derecho público y otra de derecho privado.

B) El estado sólo tiene una personalidad con un doble aspecto.

C) El Estado tiene únicamente la personalidad del derecho privado.

D) No es necesario el concepto de personalidad de Estado.

Sin trámites indicamos que la legislación y la jurisprudencia mexicanas aceptan la tesis de la doble personalidad.

Para poder determinar a estos entes públicos como sujetos pasivos es necesario saber cuándo obra el Estado en ejercicio de su potestad soberana y cuando obra como particular. Cuando el acto no entraña una potestad soberana y la relación en la que se produce ese acto es de naturaleza civil podremos decir que actúa en su personalidad de derecho privado y por ende será sujeto

pasivo de la ley fiscal. Flores Zavala sigue diciendo que cuando el acto interesa directa o necesariamente a la colectividad, puede considerarse que es una cuestión que comienza cuando el apoyo de la ley falta y entonces obra como persona de derecho privado.

5). Las naciones extranjeras, cuando en estas se grave al Estado Mexicano.

Ahora bien, una vez enlistados los posibles sujetos pasivos de la obligación tributaria es necesario hacer la siguiente reflexión.

### 2.3 Capacidad jurídica de los sujetos pasivos.

En el Derecho Privado se ha elaborado y desplegado una enorme teoría sobre la capacidad de las personas, la cual por no ser motivo de este trabajo no analizaremos, baste decir que el artículo 22 del Código Civil para el Distrito Federal aplicable en materia federal establece que la capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; y en artículo posterior se establece que la minoría de edad, el estado de interdicción y las demás incapacidades establecidas por la ley son restricciones a la personalidad jurídica.

En el Derecho Fiscal la capacidad jurídica del sujeto pasivo de la relación tributaria también se ha estudiado y al efecto existen tres tesis:

1) La primera establece que para juzgar de la capacidad del sujeto deben aplicarse las normas de Derecho Privado.

2) La segunda considera que debe estar sometida a normas especiales de Derecho Tributario.

3) La tercera sostiene que el problema de la capacidad es uno de los conceptos jurídicos fundamentales que por haber sido elaborados y formulados en el Derecho Privado no pierde la posibilidad de ser aplicados enteramente en el campo del derecho en general, pero el Derecho Tributario no recibe íntegramente el concepto en cuestión y no le da la misma importancia que le es atribuida por el Derecho Privado; lo adopta y lo adapta a sus propias exigencias, manteniendo el concepto general de la capacidad jurídica pero modifica en parte sus supuestos.

En nuestro Derecho Fiscal Federal vigente no se reputa como incapacitada a la persona física menor de 18 años, por lo que puede ser considerada como contribuyente sin necesidad de que alguien lo represente, sin embargo, serios problemas tendría la persona física de un año de edad para presentar sus declaraciones o acudir a juicio por lo que hace indispensable la figura de la representación del Derecho Privado.

Para nuestro Derecho Fiscal, la capacidad jurídica para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal consiste en la sola posibilidad de hecho de ser el titular de la relación tributaria o de realizar la conducta prevista como el presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

Como se observa y se confirma el Derecho Fiscal en varias ocasiones adopta, adapta, modifica, tergiversa, tuerce, desfigura o cambia los conceptos y presupuestos del Derecho Privado al incluirlos en él.

#### 2.4 El sujeto pasivo y su responsabilidad fiscal.

Pues bien, el sujeto pasivo del impuesto es, como ya se ha dicho, aquella persona física o moral que realiza los hechos o actos que son generadores del crédito fiscal.

Pérez de Ayala, citado por Faya Viezca (6), afirma que

dentro del concepto jurídico de sujeto pasivo del impuesto podemos distinguir varias subclases atendiendo al título y caracteres con que la ley configura la responsabilidad jurídica del sujeto tributario pasivo, así, pueden distinguirse:

1) El que figura como deudor en los documentos cobratorios de impuestos.

2) El que figura en dichos documentos como obligado a pagar por cuenta de otro.

3) El que sin figurar en tales documentos como contribuyente debe pagar al intermediario señalado legalmente para cobrarle o retenerle el impuesto.

De la subdivisión de Pérez de Ayala observamos que la primera es lo que se denomina sujeto pasivo por deuda propia y la segunda y la tercera, sujeto pasivo por deuda ajena, misma que estudiaremos a continuación.

## 2.5 Sujetos pasivos por deuda propia y deuda ajena.

La distinción más importante que existe de los sujetos pasivos es aquella que los clasifica en sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por adeudo ajeno, siendo ésta última categoría la que sufre varias subdivisiones.

El sujeto pasivo por deuda propia es la persona que realiza los actos o se encuentra en la situación de hecho prevista por la norma jurídica como generadora de la obligación fiscal. La vinculación con el Estado es directa y propia de ella.

Deuda ajena o sujeto pasivo por adeudo ajeno significa que la persona debe pagar el tributo en virtud de un mandato expreso de la ley, mas no por haber realizado el hecho generador de la

contribución. La vinculación con el Estado es propia de otra persona, que es la que tiene, como menciona Jarach (7) por naturaleza la titularidad del hecho imponible; todos aquellos que la ley llama a responsabilizarse por el pago de la obligación, sin que ellos mismos verifiquen el hecho imponible, como el caso de los agentes de retención.

Lo anterior significa que el sujeto pasivo por deuda ajena, debe pagar el tributo en virtud de un mandato expreso de la ley, mas no por haber realizado el hecho generador de la contribución, de donde el deudor principal o sujeto pasivo por deuda propia es aquél que efectúa la conducta prevista en las normas fiscales como hecho generador del gravamen.

La clasificación de sujetos pasivos por adeudo propio y ajeno, está prevista en los artículos 6o. y 26 del Código Fiscal de la Federación, llamando al primero contribuyente y a los segundos, responsables solidarios.

Siguiendo con nuestra primera clasificación de los sujetos pasivos, divididos en sujeto pasivo por deuda propia y por deuda ajena, Albiñana, citado por Faya (8), menciona que el sujeto pasivo por deuda propia es el titular de la obligación de pagar, con responsabilidad propia, y no solamente la persona que ejecuta legalmente una ajena obligación. A su vez, Pérez de Ayala (9) afirma que en este sentido podríamos precisar que esta figura jurídica constituye el único supuesto, en sentido estricto, de la titularidad pasiva de la obligación tributaria fundamental, siempre y cuando conectemos al término titularidad con el sujeto al que la ley atribuye el título en virtud del cual es exigible la obligación tributaria.

Por su parte, autores como Blumenstein y Giannini (10) hacen referencia a un "sujeto obligado a pagar por cuenta de otros". En este caso no se trata del titular originario de la obligación, sino sólo del ejecutor de una obligación que se

originó por otra persona. Prácticamente, mencionan estos autores, no estamos ante un auténtico sujeto obligado, sino ante un responsable de una obligación que se originó por otra persona, pero que él tiene que ejecutar, convirtiéndose, en consecuencia, en un sustituto del verdadero titular.

En opinión de Faya Viesca (11), la anterior construcción teórica es algo complicada y confusa, independientemente de su real utilidad. Menciona que poco importa que el "sujeto obligado a pagar por cuenta de otros" no sea el titular originario de la obligación. Desde el momento en que la ley fiscal tipifica la obligación de este sujeto obligado, es porque lo considera un obligado directo y absolutamente responsable de la obligación tributaria, sea o no el titular originario de la obligación. Asegura el autor en cita, que la más avanzada corriente de la moderna doctrina fiscal se pronuncia por desechar la construcción entre titular y responsable de la obligación, defendiendo la tesis de que lo que importa es determinar al sujeto pasivo jurídico de la relación tributaria, que siempre lo será el sujeto que esté ligado a la administración, al fisco, por una obligación de pagar un determinado tributo, no importando si su obligación es a título propio o por cuenta de otro.

No coincidimos con el anterior criterio de Faya, pues sí es importante hacer una distinción teórica del sujeto pasivo y no representa un mero pasatiempo, pues a través del conocimiento de las distintas calidades de los sujetos pasivos se podrán establecer cuáles son las consecuencias jurídicas de sus conductas, pues no son iguales para los deudores directos que para indirectos. Además, permite establecer, también, si el responsable indirecto puede repetir contra el que lo es directo, etc.

Un ejemplo claro de la necesaria clasificación lo encontramos en el artículo 75, fracción III del Código Fiscal de

la Federación, el cual prevé que se considera agravante de una infracción la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes. Esto implica que si un contribuyente, o sea, sujeto pasivo por adeudo propio, omitió el pago del impuesto que él mismo causó no será sancionado con agravantes, lo que me parece correcto; pero un sujeto pasivo por adeudo ajeno, como un retenedor o un recaudador, sí será sancionado con la agravante, lo que considero justo y correcto, ya que se está enriqueciendo ilícitamente con el dinero que un contribuyente pagó, produciendo el daño al fisco.

En el primer caso, el contribuyente tal vez no cumple por su difícil situación financiera, tomando en cuenta que es necesario que afecte su patrimonio con el pago del gravamen, pero en el segundo caso este supuesto nunca se da, ya que el retenedor o recaudador no afecta su patrimonio con el pago del gravamen, o sea que no existe sacrificio, por lo que al no enterarlo oportunamente está abusando ilícitamente de ese dinero en perjuicio del fisco.

Por último, es necesario advertir que existen autores que mencionan que la responsabilidad fiscal puede ser de dos formas: directa e indirecta. La responsabilidad directa es la que tiene el sujeto pasivo de un crédito fiscal al realizar el supuesto de la norma que origina una obligación que tiene que cumplir. La responsabilidad indirecta es la que asumen quienes por disposición de la ley y en consecuencia de diversas circunstancias, tienen que cumplir con una obligación fiscal originada por otro.

Como se podrá fácilmente concluir, la responsabilidad directa corresponde a lo que hemos llamado "deuda propia" y la indirecta a lo que hemos llamado "deuda ajena".

Flores Zavala señala (12) que los diversos tipos de

responsabilidad estaban ya contenidos en Código Fiscal de la Federación de 1938, el cual se basó en la doctrina del tratadista Mario Pugliese. Señala que de acuerdo con este código las calidades de sujeto deudor y responsable de un crédito fiscal se confunden, es decir, corresponden a la misma persona.

En este código se señalaba que el "sujeto deudor de un crédito fiscal, es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal". El mismo código distinguía cuatro clases de responsabilidad que son:

- 1) Directa.
- 2) Sustituta.
- 3) Solidaria.
- 4) Objetiva.

Al respecto, e independientemente que el citado Código Fiscal de 1938 ya no es vigente, Flores Zavala (13) opina que la responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; es decir, la persona que produce o es propietaria o poseedora de la cosa gravada o realiza el acto gravado, etc., o bien el sucesor de esta persona. A esta responsabilidad podríamos llamarla originaria o primitiva, porque es la que necesariamente surge con el nacimiento de la obligación tributaria. Añade este autor que en un sentido limitado puede decirse que la persona que tiene esta responsabilidad es el verdadero deudor del crédito fiscal; las demás personas a cuyo cargo resulta el crédito por diversas circunstancias, no son en este sentido deudoras, sino responsables.



De lo antes dicho por Flores Zavala es necesario reapuntar dos cosas. La primera consiste en recordar la advertencia que mencioné en párrafos anteriores en el sentido de que la responsabilidad directa es plenamente identificable con los denominados sujetos pasivos por deuda propia. La segunda consiste en resaltar la conclusión de Flores Zavala, pues en efecto, "estrictamente" unos son deudores y los otros responsables.

También Flores Zavala indica, (14) que la responsabilidad directa se presenta en tres casos:

A. Cuando existe un solo responsable (directo) y en consecuencia toda la responsabilidad es de él.

B. Cuando existen varios responsables directos y cada uno de ellos es, entonces, responsable por él y por lo demás.

C. Cuando se adquiere la responsabilidad directa por sucesión.

Los responsables indirectos, en cambio, surgen cuando personas que son ajenas a la situación que dio nacimiento al crédito fiscal, se convierten, a su vez, en deudores o sujetos del crédito por mandato de la ley, fundado en alguna de las siguientes causas:

- 1) Por voluntad del tercero.
- 2) Por disposición de la ley, con el objeto de controlar la percepción del impuesto.
- 3) Por incumplimiento de alguna obligación legal.
- 4) Por la tenencia de una cosa que está respondiendo de un crédito fiscal.

En los casos 1 y 2 habrá responsabilidad sustituta; en el 3, solidaria y en el 4, objetiva. En igual sentido opinan Jarach y Pugliese (15) y Flores Zavala (16).

En opinión de Flores Zavala (17) la circunstancia de que los responsables no directos tengan a su vez calidad de sujetos o deudores del crédito fiscal tiene importancia porque significa que, como regla general, cuando pagan el crédito lo hacen por sí, en cumplimiento de una obligación legal y no por otro, no por el responsable directo, por lo que no tendrán acción de repetición, sino en los casos en que la ley expresamente lo establezca, o cuando ha sido expresamente pactado.

No compartimos la anterior opinión de Flores Zavala, pues pensamos que siempre que se haga un pago por una obligación generada por otro, de inmediato surge el derecho a la repetición, aunque la ley fiscal no lo prevea, ya que según las disposiciones del derecho civil hay un enriquecimiento ilegítimo.

## 2.6 Responsabilidad sustituta.

La doctrina llama responsabilidad sustituta a la que asume la persona que haga a otra cualquier pago que sea objeto directo de un impuesto o bien por la manifestación unilateral y voluntaria que haga un tercero de asumir la responsabilidad de pago del crédito fiscal. En el primer caso, esta figura se deriva de la relación que existe entre el sujeto pasivo principal a quien se debe de retener o recaudar una contribución y el sujeto pasivo sustituto, quien es el que debe recaudar o retener el impuesto, la naturaleza de la relación que existe entre ambos sujetos es tributaria, en virtud de que el artículo 26 del Código Fiscal vigente en su fracción I expresamente dispone, que los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los

contribuyentes, hasta el monto de dichas contribuciones, son responsables solidarios (genéricamente dicho) de las mismas. En el segundo caso la responsabilidad sustituta surge de la manifestación voluntaria del tercero.

Como ya se dijo, los sujetos pasivos por deuda ajena, como regla, tienen ese carácter por la voluntad del legislador, y para el caso de la responsabilidad sustituta, en lugar de otorgarles la calidad de mandatarios del fisco, los coloca en la posición de obligados, de donde se sigue que sean sujetos pasivos y no activos, independientemente de que auxilian a la administración fiscal a recaudar un gravamen.

Las causas que pueden originar que la ley fiscal les impunga la obligación, aunque no sea quienes realizan la conducta prevista como hecho generador del gravamen, es la facilidad que otorga a la hacienda pública para controlar a menos contribuyentes y la de gravar el ingreso en su fuente, criterio éste que como hemos dicho es uno de los dos que nos sirve para distinguir la responsabilidad sustituta de los demás tipos de responsabilidad, lo que es objetivamente perceptible en el caso típico de la retención del Impuesto sobre la Renta a los trabajadores, que hace el patrón, ya que siempre serán más trabajadores que patrones.

La responsabilidad sustituta no impide, desaparece o substituye a la relación sustantiva principal que existe entre el Estado y el sujeto pasivo principal o deudor del impuesto, que en el caso del ejemplo antes mencionado sería el trabajador al cual se le retuvo de su salario el gravamen, ya que el Estado se reserva el derecho de actuar y exigir el crédito fiscal al propio sujeto pasivo principal, es decir, al propio trabajador del ejemplo.

De aquí que Flores Zavala (18) señala que el nombre de responsable sustituto no es correcto porque no se realiza en

ellos una sustitución del responsable directo por el llamado sustituto, sino que habrá siempre una coexistencia de las dos responsabilidades, la directa y la sustituta de manera que el nombre no corresponde a una situación real. Abunda diciendo que este tipo de responsabilidad sustituta, es una figura exclusiva del derecho tributario que no tiene analogía con las instituciones de derecho privado. Se basa exclusivamente en la necesidad del Estado de garantizar el pago del tributo en la forma más efectiva, como sucede percibiéndolo en su fuente.

## 2.7 Responsabilidad solidaria.

Esta figura jurídica también deriva expresamente de la ley.

La regla general, opina Flores Zavala (19) es que esta responsabilidad la establece la ley para los terceros "a quienes se impuso ciertas obligaciones secundarias con las que no cumplieron".

En general, todos los autores coinciden en señalar esta premisa de la responsabilidad solidaria.

Cabe señalar, como acertadamente menciona Flores Zavala, que cuando se habla de responsabilidad solidaria, el término "solidaridad" tiene significado completamente distinto del que tiene en derecho privado. Añade el autor en cita que las características de esta responsabilidad fiscal son:

1) Que la ley la establece cuando un tercero falta al cumplimiento de alguna de sus obligaciones.

2) Que no habrá derecho de repetición si paga el responsable solidario, porque no lo establece la ley.

En relación con este último punto, ya hemos mencionado que

no estamos de acuerdo, pues pensamos que siempre que se haga un pago que debió efectuar otro, surge de inmediato el dererecho a la repetición en los términos del Derecho Civil, salvo disposición expresa en contrario en las normas del Derecho Fiscal.

Para mejor entendimiento de lo dicho hasta aquí es oportuno referirse a las obligaciones que tienen los sujetos pasivos en general, ya que la responsabilidad solidaria se da por "incumplimiento de un tercero de obligaciones secundarias".

Tradicionalmente se ha mencionado que la obligación del sujeto pasivo puede ser dividida en dos:

A) Primaria o sustantiva.

B) Secundaria o formales.

A) La obligación primaria consiste en pagar el impuesto. Es sólo una obligación de dar.

B) Las obligaciones secundarias, a su vez, pueden ser de tres tipos:

a. De hacer; como sería el caso de presentar avisos, llevar libros de contabilidad, expedir documentos comprobatorios, determinar contribuciones, etc.

b. De no hacer; como por ejemplo no alterar los documentos comprobatorios, no destruir los sellos oficiales, etc.

c. De tolerar; el ejemplo típico es el de admitir la práctica de visitas domiciliarias o de cualquier facultad de comprobación de la autoridad hacendaria.

Puntualizado lo anterior, no existe barrera para entender la figura de la responsabilidad solidaria pues ésta se presenta en el momento en que el responsable indirecto o tercero no cumple con alguna de las "obligaciones secundarias".

Pugliese insiste en esto al señalar que esta figura deriva expresamente del texto legal; sin ser sustitutiva y tiene la característica de represión y condicionalidad. (20).

Los ejemplos clásicos son la responsabilidad que pueden llegar a tener para el caso de incumplimiento de alguna de sus obligaciones fiscales los liquidadores y síndicos, los representantes, los notarios, jueces y demás fedatarios públicos, los agentes aduanales, etc.

Por último, menciona Pugliese (21) que otra vez estamos frente a una situación jurídica característica del derecho tributario. Fines prácticos de garantía y particularmente disciplinarios y represivos inspiran al legislador, de manera que en muchos casos se podría hablar de una verdadera responsabilidad a título represivo. La ley del registro, sigue diciendo Pugliese, ha creado una obligación absoluta en los abogados de proveer solidariamente al pago del tributo en lugar del deudor, pero la obligación nace sólo cuando ellos violan la ley. Esto significa que todos ellos se hacen sujetos pasivos de la obligación sólo "condicionalmente", lo que subraya más fuertemente el carácter "represivo" de la responsabilidad solidaria.

## 2.8 Responsabilidad objetiva.

Este tipo de responsabilidad se presenta, entre otros casos, en los propietarios de negociaciones, al igual que en aquéllos que tengan vehículos en consignación o comisión para su enajenación, por los adeudos fiscales que los bienes tuvieran

antes de pasar a su propiedad o posesión, aún cuando se trate de personas no causantes del impuesto, de ahí que se llame responsabilidad objetiva ya que en sentido amplio se puede decir que la obligación de pago del tributo sigue al bien objeto del mismo, lo que es comprensible si se atiende a que los bienes están preferentemente afectos al pago de las contribuciones que originen.

Al respecto Flores Zavala (22) dice que la responsabilidad objetiva se deriva de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal, porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto. El hecho de que ciertos bienes estén garantizando un crédito fiscal, significa que el fisco puede hacer efectivo su crédito sobre esos bienes, cualquiera que sea la persona que los tenga en su poder y esto explica que el dueño de ellos resulta deudor del crédito fiscal; pero tal carácter lo tendrá mientras sea propietario de los bienes efectos al crédito, porque en cuanto pierda la propiedad desaparecerá para él la responsabilidad. Esto no existe, por ejemplo, en el caso de las responsabilidades solidaria y sustituta porque éstas existirán hasta el momento en que se extingue el crédito.

## 2.9 Solidaridad sustantiva.

Hay que advertir inmediatamente que la "solidaridad sustantiva" y la "responsabilidad solidaria" son totalmente distintas y ajenas una de otra. Lo que es la responsabilidad solidaria ya quedó ampliamente expresado en puntos precedentes.

Si se presta atención a los vocablos "solidaridad sustantiva" su entendimiento será sencillo. Fijense pues y adelante.

La solidaridad existe, y ahora sí la vamos a entender tal y como está expuesta en el derecho civil, cuando dos o más

acreedores tienen derecho para exigir, cada uno por sí, el cumplimiento total de la obligación; y a su vez, cuando dos o más deudores reportan la obligación, cada uno por sí, en su totalidad, de la prestación debida. En el primer caso se llama solidaridad activa, en el segundo, se denomina solidaridad pasiva.

Ahora bien, el término "sustantiva" se refiere a la obligación de pago de un contribuyente. Cuando hablamos de las obligaciones del sujeto pasivo vimos que éstas se dividen en primaria o sustantiva y secundaria o formales. La obligación primaria o sustantiva consiste en pagar el impuesto, es sólo una obligación de dar. Las secundarias o formales, en cambio, pueden ser de tres tipos consisten en un hacer, un tolerar o un no hacer.

De lo dicho anteriormente podemos concluir que la solidaridad pasiva se refiere a que dos o más sujetos, ligados por una misma obligación, cada uno por sí y en su totalidad, deben una misma prestación; y, solidaridad sustantiva se refiere a que dos o más sujetos pasivos por deuda propia deben satisfacer una misma prestación fiscal.

En el Derecho Fiscal, en varias ocasiones sucede que dos o más sujetos sean deudores propios de una misma prestación fiscal, siendo única la relación con la deuda, misma que es solidaria, de la que es ejemplo la copropiedad y la comunidad de bienes.

Quienes sean solidarios conforme a esta figura, tienen el derecho de repetir por la parte del crédito fiscal, que hayan pagado en nombre o por los demás codeudores, ya que el deudor solidario que paga se subroga en los derechos del acreedor, sin que goce de los privilegios que corresponden al fisco.



## 2.10 Sujeto pasivo. Distinción con el pagador del impuesto.

Como señala Faya Viesca (23), al lado de los lógicos y naturales problemas de responsabilidad solidaria, sustituta y objetiva, etc., lo cierto es que el Derecho Tributario exige una perfecta unidad conceptual y una gran congruencia doctrinaria. El principio superior de este Derecho es, en los tiempos modernos, el de "capacidad contributiva". A partir de este principio se amalgaman y conectan todos los demás. El Derecho Tributario exige una conexión entre titularidad y responsabilidad, de la cual depende la perfecta construcción jurídica y nacimiento de la obligación tributaria.

En el presente apartado haremos la distinción entre los sujetos pasivos y el pagador del impuesto, esto con el objetivo de ir afinando las armas para el momento en que entremos al estudio pleno de los impuestos indirectos, ya que en ellos generalmente se presenta esta distinción.

Faya Viesca (24) dice que la doctrina tradicional ha dividido a los sujetos pasivos en sujetos de hecho y de derecho, tipificando la ley fiscal a estos últimos como sujetos pasivos del vínculo relacional, y a los sujetos pasivos de hecho como los que en forma definitiva soportan la carga efectiva del pago. Esta terminología doctrinaria usada por algunos autores no aporta soluciones jurídicas, pues ante la ley los sujetos pasivos son los auténticos sujetos de derecho, los reales obligados al pago del impuesto. Sigue diciendo el autor en cita que lo importante y determinante es analizar la obligación tributaria precisando quién es el obligado, y de acuerdo a la ley, cuál es su exacta obligación.

En sí, no existe gran problema en distinguir al sujeto pasivo del impuesto del pagador del impuesto. Algunas veces puede coincidir el pagador con el sujeto pasivo; sin embargo, en los impuestos indirectos la regla es que no coincidan, de lo que

resulta que el pagador del impuesto es la persona física o moral que afecta realmente su patrimonio con el gravamen. El pago del gravamen, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, lo realiza en realidad quien afecta su economía con el gravamen, como sucede en el caso de los impuestos indirectos, en los que aunque el sujeto pasivo es el obligado frente al fisco, quien en realidad paga el gravamen es el consumidor final, ya sea que se le repercuta en forma tácita o expresa.

La personalidad del pagador del impuesto es ignorada por la ley, sin embargo, en atención a los principios generales de la tributación deben ser tomados en cuenta por el legislador al establecer el gravamen.

Como ejemplo, en nuestra legislación fiscal federal se establece, en relación al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, que son sujetos pasivos del impuesto los que enajenen o importen los bienes que en la misma ley se señalan y aquéllos que presten el servicio que el propio ordenamiento indica.

En atención a lo anterior, se entiende en forma general que conforme al texto de la ley el sujeto pasivo principal es aquél que enajena o importa los bienes, o preste los servicios que están previstos por la misma. Sin embargo, es perfectamente visible en la ley, que en la mayoría de los casos, dichos sujetos deben de trasladar el impuesto a quien le enajenan los bienes señalados en la ley, así como a quien le prestan los servicios, de donde surge la posibilidad de que el sujeto pasivo principal que señala la ley se identifique con el sujeto pagador del impuesto, o bien, que el sujeto pasivo principal señalado por la ley sea distinto o no se identifique con el pagador del impuesto. De este último caso podemos sacar dos notas importantes:

- 1) Al no existir identificación, en el mundo del derecho

no se reputa al pagador como sujeto pasivo principal.

2) Al no estar expresamente previsto en la ley, el pagador del impuesto no tiene relación jurídica tributaria con el ente estatal.

En un ejemplo que nos plantea Flores Zavala (25) en relación con el sujeto pasivo y el pagador del impuesto, en donde el último solicita la devolución de impuestos pagados, el Tribunal Fiscal de la Federación resolvió que no procedía la devolución del impuesto porque éste no era el sujeto del impuesto y no tenía el derecho de discutir la legalidad del cobro, aún cuando el pago hubiera sido indebido, porque no tenía personalidad jurídica para intentar tal acción.

El fallo está basado en la diferenciación del sujeto del impuesto y del pagador del mismo, distinción que, en palabras de Flores Zavala, nos lleva a las siguientes conclusiones:

1a. La relación tributaria existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto.

2a. No hay relación tributaria entre el sujeto activo y el pagador del impuesto.

3a. Pueden existir relaciones de carácter privado entre el sujeto pasivo del impuesto y el pagador del mismo.

4a. Puede darse el caso de que la ley tributaria regule las relaciones entre el sujeto del impuesto y el pagador, reconociendo, por ejemplo, expresamente el derecho del sujeto para trasladar el impuesto al pagador.

## NOTAS BIBLIOGRAFICAS DEL CAPITULO II

1. Scott H. M. Curso Elemental de Economía. Primera edición en español. Decimosexta reimpresión. Fondo de Cultura Económica. México 1985. p. 8.
2. Rodríguez Lobato. ob. cit. p. 112.
3. Flores Zavala. ob. cit. p. 57.
4. Idem. p. 61.
5. Idem. p. 62.
6. Citado por Faya Viesca. ob. cit. p. 155.
7. Citado por De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Decimatercera edición. Porrúa, S.A. México 1985. p. 491.
8. Citado por Faya Viesca. ob. cit. p. 156.
9. Idem.
10. Idem.
11. Idem.
12. Flores Zavala. ob. cit. p. 89.
13. Idem. p. 90.
14. Idem. p. 92.
15. Citado por Margáin Manautou. Introducción. p. 280

16. Flores Zavala. ob. cit. p. 91.
17. Ibidem.
18. Idem. p. 95.
19. Ibidem.
20. Pugliese Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Segunda edición. Porrúa, S.A. México 1976. p. 208.
21. Ibidem.
22. Flores Zavala. ob. cit. p. 101.
23. Faya Viesca. ob. cit. p. 137.
24. Idem. p. 156.
25. Flores Zavala. ob. cit. p. 55.

## CAPITULO III. MOVIMIENTO FINANCIERO DEL IMPUESTO.

3.1 La traslación del impuesto.

3.2 La percusión.

3.3 La traslación y sus clases.

3.4 La incidencia.

3.5 La difusión.

### 3.1 La traslación del impuesto.

Ya hemos comentado que al establecerse un impuesto deben tomarse muy en cuenta por el legislador los efectos económicos que traerá su aplicación o, como diría Assar Lindbeck (1), el impacto que traerá la aplicación del nuevo gravamen; para tal cometido es indispensable saber a quién se quiere gravar, pues es en definitiva a él al que va dirigido.

Esta faena requiere de una enorme dosis de conocimiento, una fina sensibilidad de justicia y talento, no sólo meramente jurídico, sino económico.

Por lo anterior este capítulo tiene como finalidad analizar algunas de las figuras que conforman los efectos de los impuestos.

Rodríguez Lobato (2), al hablar de los efectos de los impuestos, hace una primera división en aquellos cuyo efecto es que se paguen y aquellos cuyo efecto es que no se paguen. En relación a los primeros menciona "El efecto de los impuestos que se pagan es la posibilidad de traslación del gravamen, también conocida como repercusión. La traslación del impuesto es un fenómeno económico a veces ordenado, a veces prohibido y a veces permitido por la ley, luego, no siempre regulado, que, salvo que esté prohibido, siempre es legal y que consiste en cargar a un tercero el impuesto originalmente a cargo del sujeto pasivo señalado por la ley, de modo que sea aquél y no éste quien sufra el impacto económico, o sea, en quien incida el impuesto."

Ampliaremos un poco el comentario del Lic. Rodríguez Lobato anteriormente transcrito, pero no sin antes señalar que se considera que, en general, todo impuesto, sea directo o indirecto, puede ser trasladado, sin embargo, también es mayoritariamente considerado que es en los indirectos en donde mas frecuentemente encontramos este fenómeno.

Emilio Margáin (3) cita a Lauré y dice que la traslación del impuesto opera contra quien resulta económicamente débil. Considera que en un período de depresión o de recesión, el económicamente débil es el producto; en un período de demanda o de inflación, el económicamente débil es el consumidor.

Sabido es que actualmente vivimos en una época en la que tenemos una inflación creciente que se torna inmanejable y que prácticamente se ha hecho inercial, o sea, que tiene un paso ascendente continuo. La reforma fiscal para 1987 en materia del Impuesto sobre la Renta hace un reconocimiento definitivo de la inflación dentro del sistema fiscal mexicano, le da presencia legal, y sin duda la tendrá en tanto exista una presión agobiante de la deuda externa que obliga a entregar el 5% de la producción nacional.

De esta suerte, queda dicho que el efecto de la traslación en México lo sufre el consumidor y que en un futuro próximo esto no cambiará.

Hagamos pues, el análisis de los conceptos planteados en este capítulo e iniciemos con el de traslación en su sentido mas amplio.

La traslación, en su sentido genérico, puede ser también llamada repercusión como menciona Rodríguez Lobato (4), y es considerada como el fenómeno económico que se desarrolla en tres etapas, o en cuatro momentos, como señalan Assar Lindbeck y Antonio Jiménez entre otros.

Estas tres etapas son las siguientes:

- 1) Percusión.
- 2) Traslación en sentido estricto.



### 3) Incidencia.

Como mencionaba, algunos autores la consideran en cuatro etapas, las cuales están integradas por las tres anteriormente indicadas y añaden la difusión.

#### 3.2 La percusión.

El primer momento o etapa, la percusión, es aquél en el cual se produce el hecho generador y se causa el impuesto, por lo tanto, nace la obligación fiscal y el impuesto recae sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo.

En relación a la percusión Emilio Margáin (5) se refiere a ella diciendo impacto, el cual es el punto donde recae; sujeto que la ley señala como contribuyente.

#### 3.3 La traslación y sus clases.

La traslación es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas.

La traslación, dice Rodríguez Lobato (6), es el momento en el que el causante del impuesto, es decir, la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo del impuesto, traslada el gravamen a un tercero, que a su vez puede transmitirlo a otro. Igualmente, Margáin Manautou (7) indica que la traslación consiste en pasar el tributo a un tercero.

El último autor citado al hablar sobre los efectos de mercado y de precio de los impuestos, indica la siguiente situación "cuando el impuesto ha entrado en vigor y el contribuyente no encuentra la forma, dentro de la ley, de eludir el pago del gravamen, el grado de libertad con que contaba se

reduce y sólo le quedan dos caminos: absorber el impuesto o trasladarlo; en el primer caso coincidirán en él las calidades de sujeto jurídico y de sujeto económico, en el segundo, sólo se reserva la primera y logra que un tercero adquiera la segunda."

De esta manera el fenómeno de la traslación se presenta como una alternativa o como diría Assar Lindbeck (8), como una escapatoria.

En el momento en que no exista la escapatoria, que sería por regla el camino buscado, se presentará lo que se conoce como la absorción, es decir, el sujeto del impuesto no lo traslada, sino que lo paga, por lo que procurará aumentar su producción o bien conseguir un progreso técnico, etc.

En el supuesto de que exista traslación, se puede presentar en diversas clases, pues depende de las condiciones del mercado que ésta se realice hacia adelante o hacia atrás.

La traslación hacia adelante, que en los impuestos indirectos consiste en pasar el impuesto hacia el adquirente del bien o el prestatario del servicio, el sujeto económico ve disminuido su patrimonio por el monto del impuesto que se agrega al precio. El impuesto trasladado puede ir oculto en el precio, o bien se consigna por separado en forma expresa. Como dice Rodríguez Lobato (9) se fuerza al consumidor a que pague el impuesto que ha causado el contribuyente.

Efectivamente es una cuestión de fuerza en donde ganará el económicamente poderoso.

La traslación hacia atrás se produce cuando el contribuyente se percató de que el adquirente o consumidor de los bienes o servicios no soportará la traslación del impuesto y reducirá sus consumos, o bien se abstendrá de seguir consumiendo; buscará entonces efectuar la traslación hacia

atrás, en perjuicio de sus proveedores, obligándolos a que sean ellos los que paguen el impuesto y no él. La traslación hacia atrás en nuestro sistema fiscal es poco común, siendo generalmente realizada la traslación hacia adelante.

Griziotti, citado por Rodríguez Lobato (10), menciona que existe otro tipo de traslación, la cual es lateral, y señala que se presenta cuando no pudiéndose dar la traslación hacia adelante o hacia atrás surge como única escapatoria la lateral, en donde el causante hace recaer el pago del impuesto sobre proveedores y consumidores de otras mercancías que no son gravadas con el tributo, pero que son producidas a costos conjuntos, o bien, son complementarias de los bienes gravados.

En nuestra opinión, este tipo de traslación no existe, es decir, teóricamente no debe ser considerada como traslación ya que en rigor se pierde la cadena del impacto del gravamen al pretender recuperar el pago del mismo a través de terceras personas que nada tienen que ver con el bien gravado o con la conducta tipificada como hecho imponible.

En cambio, nos inclinamos por incluir el concepto de difusión, mismo que explicaremos posteriormente.

### 3.4 La incidencia.

La incidencia es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por el impacto del gravamen.

Margáin Manautou (11) nos dice que la incidencia es el punto que en definitiva soporta el peso del impacto.

En resumen, la percusión la sufre el sujeto del impuesto, la incidencia el pagador y la traslación es el paso del impuesto de uno a otro, proceso en el que pueden intervenir varias

personas o sólo el causante y el pagador.

Johnson Okhuysen (12) nos menciona que por incidencia entendemos el fenómeno final por el que el impuesto recae sobre un sujeto, cuya renta se haya disminuida por el aumento del precio en los productos de compra o por disminución directa de su renta.

Si observamos la definición de Johnson Okhuysen sobre incidencia nos dareos cuenta de que la refiere a la renta, o sea, menciona que el peso del gravamen recae sobre la renta de un sujeto. En nuestra opinión, tal apreciación es incorrecta, pues por renta debemos entender, como menciona Sergio Francisco de la Garza (13), el conjunto de flujos o rendimientos netos que regularmente se derivan de una actividad o de algún elemento patrimonial. Así, formarían parte de la renta de un sujeto la retribución por su trabajo, los rendimientos de su capital o los beneficios que pudiera obtener en una actividad empresarial. Scott (14) coincide con de la Garza al señalar que renta es el rendimiento de los factores de la producción.

Por lo anterior, consideramos que la incidencia se presenta como una disminución del patrimonio de un sujeto y no de su renta.

### 3.5 La difusión.

Al entrar al estudio del fenómeno de la difusión de los impuestos, debemos tener presente lo que hablamos referente a la traslación; y, a su vez, recordar que cuando vimos las clases de traslación citamos a Griziotti, el cual señala la posibilidad de la traslación lateral, con lo que no estuvimos de acuerdo.

Hecha la advertencia anterior pasemos a estudiar lo que es la difusión.

La difusión es el fenómeno económico en virtud del cual los efectos del gravamen se irradian, difunden o esparcen en el mercado y se presenta de la siguiente manera:

La persona incidida por un impuesto, éste es el pagador, sufre una disminución en su patrimonio y por consiguiente en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto del impuesto. Esa persona, entonces, posiblemente limitaría sus consumos y dejaría de adquirir los bienes gravados o compraría menos, con lo que se provocaría una disminución en los ingresos de sus proveedores los que a su vez verían reducido su poder adquisitivo llegándose a formar un círculo que afectaría al propio productor.

De aquí que la incidencia ya no como concepto jurídico sino económico es muy difícil de determinar en los impuestos que pueden ser trasladados.

NOTAS BIBLIOGRAFICAS DEL CAPITULO III

1. Assar Lindbeck. ob. cit. p. 110.
2. Rodríguez Lobato. ob. cit. p. 70.
3. Margáin Manautou. Política. p. 70.
4. Rodríguez Lobato. ob. cit. p. 70.
5. Margáin Manautou. Política. p. 132.
6. Rodríguez Lobato. ob. cit. p. 70.
7. Margáin Manautou. Política. p. 132.
8. Assar Lindbeck. ob. cit. p. 103.
9. Rodríguez Lobato. ob. cit. p. 171.
10. Ibidem.
11. Margáin Manautou. Política. p. 132.
12. Johnson Okhuysen. ob. cit. p. 49.
13. De la Garza Francisco. ob. cit. p. 22.
14. Scott H. M. ob. cit. p. 117.

## CAPITULO IV. POLITICA FISCAL.

- 4.1 Concepto de política fiscal.
- 4.2 Instrumentos de la política fiscal.
- 4.3 Los impuestos indirectos en la política fiscal.

#### 4.1 Concepto de Política Fiscal.

El concepto de política fiscal no es nada fácil de definir. Manoseado que ha sido por los especialistas de la Ciencia Política, de la Teoría General de Estado y del Derecho Fiscal ha resultado que aún ahora no exista un concepto universalmente aceptado.

El contenido de la política fiscal no está plenamente identificado y, como consecuencia inmediata, se presente la ambigüedad en el concepto.

Algunos autores han tratado de definirla a través del desglose de sus elementos, es decir, conceptualizar primero lo que es política y después lo que es fiscal, para amalgamarlos posteriormente y tener la connotación de política fiscal.

Es comúnmente conocido que la palabra política proviene del griego y del latín y significa, entre otras cosas, el arte con que se conduce un asunto o se emplean los medios para alcanzar un fin determinado. (1).

El término política siempre ha creado inquietud. Muchos autores la identifican con el poder. Es el arte de gobernar o de llegar al poder. Ya desde la antigüedad Aristóteles indicaba que la política es el medio para equilibrar las fuerzas opuestas de la oligarquía y la democracia, de suerte que puedan evitarse tanto la arrogancia del rico, como la desesperación del pobre. (2). Como se observa, Aristóteles habla del equilibrio de fuerzas, lo que inmediatamente se asemeja a la noción del poder.

Autores como Alfonso Cortina (3), explican la política como el arte o la técnica, si se quiere de gobernar, que exige a cada paso una decisión para optar entre diversos valores. La política implica, básicamente, un juicio de valores, sociales o morales.



Autores como Rafael Preciado Hernández, Karl W. Deutsch y Griziotti se han pronunciado por entender a la política como una ciencia para lograr el bienestar social, en donde intervienen juicios de valor, un orden natural, la concepción de un orden ideal y la clasificación y análisis de las formas socio-políticas existentes, así como su valoración. (4).

Por otra parte, la palabra fiscal ha tenido mejor suerte. En autores como Rafael de Pina, Flores Zavale y Sergio Francisco de la Garza se encuentra concebida la palabra fiscal como tesoro público, patrimonio del Estado, ingresos del Estado. (5).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expresado de manera constante el siguiente criterio de lo que debe entenderse por fiscal.

Fiscal.- Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco; y Fisco significa, entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal...

Amparo en Revisión 1601/33. José Yves Limantour. 29 de mayo de 1934. 5 votos. Ponente: José López Lira.

Como se observa, todas las acepciones de la palabra fiscal son coincidentes.

De esta manera, de la amalgama de los conceptos de política y de fiscal, podríamos decir que política fiscal es la ciencia, arte o técnica que desarrolla el Estado para procurarse los ingresos necesarios para cumplir con sus fines. La política fiscal es el conjunto de medidas relativas al régimen tributario, al ingreso, administración y destino de las contribuciones.

Esta concepción de política fiscal es en exceso ambigua, puede confundirse, si se le quiere dar un carácter muy general, con la política económica, o por el contrario, si se le quiere dar un carácter restringido, con alguno de sus instrumentos como serían los impuestos.

Tomando en consideración que este trabajo no tiene como tema de estudio la política fiscal y que este concepto es sumamente difícil de definir, consideramos como válida, para nuestro desarrollo, por convincente, la definición dada en párrafos anteriores.

En opinión del Dr. Nicolás López (6), los objetivos son parte integrante de la política fiscal, y la medida en que se les satisfaga depende en buena proporción de los instrumentos que se seleccionen y de su eficacia operativa. Asimismo, la influencia que tenga la política fiscal sobre la economía en la sociedad depende de la amplitud de las funciones que se asignen al Estado.

En suma, dentro de un contexto de política nacional dado, la política fiscal comprende todos los aspectos financieros de las actividades del sector público, cuyo propósito es cumplir con las funciones de promoción económica y social, seguridad nacional, paz pública y bienestar colectivo, que le hayan sido asignadas por la sociedad. Así, la política fiscal se presenta como una función derivada del conjunto de obligaciones impuestas al sector público por la comunidad a través de los procesos de negociación de las fuerzas reales de poder.

De esta manera, una de las principales manifestaciones concretas de la política fiscal es el conjunto de instrumentos y mecanismos que el sector público tiene en juego para financiar el volumen de gasto en que deba incurrir para alcanzar los objetivos establecidos.

Así, la eficiencia de la política fiscal se juzga atendiendo a la medida en que el sector público haya sido capaz de movilizar y aplicar el volumen de recursos necesarios para alcanzar los objetivos planteados.

#### 4.2 Instrumentos de la Política Fiscal.

Una vez estudiado el concepto de política fiscal nos es más fácil comentar brevemente los instrumentos de la política fiscal, o mejor dicho, algunos de los instrumentos más importantes con que cuenta la política fiscal.

Cabe recordar que los objetivos de la política fiscal son parte integrante de ésta, y la satisfacción de los objetivos depende en buena proporción de los instrumentos que se seleccionen y de su eficacia operativa. De esta forma, queda claro que una de las manifestaciones concretas de la política fiscal se configura con los esquemas de instrumentos que, coherentemente organizados, financien el volumen de gasto en que deba incurrir el Estado para alcanzar los objetivos planteados.

##### 1) Impuestos.

Los impuestos, como uno de los instrumentos de la política fiscal, tienen gran importancia. El Estado debe en todo momento revisar su sistema impositivo para adecuarlo a los cambios constantes de la economía.

Un cambio en materia de impuestos puede operar más rápidamente que los cambios en los gastos públicos, ya que un cambio en las erogaciones del gobierno opera en una forma más prolongada.

Wannacott (7) opina que los cambios en los impuestos son un componente importante de la política fiscal, puesto que son

más fácilmente reversibles que los gastos del gobierno. Es cierto, por ejemplo, que el público puede sentirse insatisfecho cuando se restablecen algunos impuestos reducidos previamente, pero el público estaría más insatisfecho aún si se eliminaran los programas de gasto del gobierno. Además, algunos rubros de los gastos del gobierno, por ejemplo para carreteras, edificios o represas, no pueden detenerse sin incurrir en pérdidas considerables. Un puente a medio terminar o una represa inconclusa no benefician a nadie.

La revisión de la estructura fiscal implica un diagnóstico y un pronóstico de la coyuntura económica y ha de contemplarse y resolverse con decisión y, sobre todo, las políticas adoptadas deben ser sensatas e inteligentes. Desde luego, requieren de una gran dosis de sentido común, previsión, cuidado, sentido histórico y criterio de acuerdo con una concepción actualizada de la economía.

La revisión de la estructura impositiva a la que nos referimos no es nada más aumento o disminución de tasas, sino, como señala Faya Viesca (8), "... en la hacienda pública moderna y conforme la nueva concepción política del Estado, como rector de la economía, los impuestos no tienen (ni deben tener como mencionamos en el capítulo primero de este trabajo) fines solamente fiscales de recaudación, sino también fines de tipo extrafiscal, políticamente muy útiles, como la orientación y regulación de la actividad económica. En este caso, la política tributaria se pone al servicio del progreso económico y de la distribución de la riqueza."

Es de esta manera, y justamente así, como entendemos a los impuestos como un instrumento importantísimo de la política fiscal.

## 2) Presupuestos.

Los presupuestos de ingresos y egresos son elementos objetivos de la política fiscal. Son los pronósticos que realiza el Estado expresados en números y para un cierto tiempo, con el cual considera lograr los fines planteados.

Tales presupuestos no deben ser restrictivos, pero tampoco demasiado flexibles, deben atender a la fluctuación de la economía con signos reales. Requieren estudios y análisis sumamente cuidadosos para que cumplan con sus fines. Los pronósticos no son adivinanzas; los presupuestos son expectativas reales de casos concretos.

Por lo que atañe a la extensión del presupuesto, éste no debe ceñirse a los tributos, sino deben basarse en estimaciones científicas sobre las cantidades que se captan del total de acciones realizadas por el poder público con el fin de obtener ingresos.

Robert S. Bangs (9) sostiene: "aunque tanto en los países en desarrollo como los desarrollados comparten el objetivo del crecimiento los medios para lograrlos son, o cuando menos deberían ser, muy diferentes en ambos tipos de países, por ejemplo, el principio del presupuesto equilibrado durante un ciclo completo de los negocios, que en la actualidad se acepta por lo general por los países avanzados, es mucho menos apropiado para los países en desarrollo".

Con lo dicho por Bangs queda de relieve que existen diferentes tipos de presupuestos y que éstos contienen consideraciones de macroeconomía sobre las cuales se podría borrar ampliamente, pero baste para este trabajo lo hasta aquí dicho.

### 3) Gasto Público.

En palabras de Faya Viesca (10), la definición clásica de

los gastos públicos es de carácter esencialmente jurídico; el gasto público lo es tal por ser una erogación nacida de la voluntad estatal o por emanar de un órgano o institución de carácter estrictamente público. Sin embargo, reflexiona el autor en cita, el abandono del patrón rígido del Estado liberal ante el surgimiento de un Estado más dinámico y rector de la vida social y económica de un país vino a propiciar la creación de numerosas empresas estatales, las cuales alteraron radicalmente la concepción del gasto público.

Ya hemos anotado que la hacienda clásica definió el gasto público desde una perspectiva estrictamente jurídica, atendiendo al sujeto que lo realiza. La hacienda moderna se ha separado de la concepción poco flexible de la hacienda clásica y, al definir el gasto público, toma en consideración diversos elementos extra-jurídicos que también son de gran importancia. Para la definición del gasto público no se tiene en la actualidad como elemento de partida su concepción jurídica sino, fundamentalmente, su concepción sociológica, económica y política.

En nuestro país, en opinión de Faya Viesca (11), hay una identidad entre "gasto público" y "gasto del sector público". Estas erogaciones son las comprendidas en el Presupuesto de Egresos de la Federación y las que resulten consignadas en el documento de la cuenta pública a cargo del Ejecutivo Federal, la cual debe ser revisada y aprobada, en su caso, por la Cámara de Diputados.

En resumen, gasto público son las erogaciones del "sector público" que responden a su interés colectivo. Se mezcla la noción de beneficio social con el gasto del Estado.

El gasto público es un tema de actualidad en México. Mucho se ha dicho, sin la debida precaución, que es necesario recortar el gasto público en México.

Cierto es que en México podría ser posible recortar el gasto público sin embargo, es una cuestión sumamente delicada que se enfrenta a grupos de poder y políticas serviles a ellos.

Un recorte en el renglón de la educación, por ejemplo, sería un atentado a la nación, un genocidio. Ya bastante sacrificio es para los mexicanos vivir en la miseria para añadirle la ignorancia.

El gasto público no es, como sostienen algunos grupos, la causa de todo mal en la economía. Por eso, los recortes al gasto nada resuelven: incrementan y dan celeridad a la rescisión de la economía, con un marco de inflación permanente y la rescisión no produce divisas pero sí desempleo.

La maestra en economía María de la Conceicao Tavares, en una entrevista sobre la situación económica de México señaló: "Los déficits vienen por los intereses de la deuda externa; entonces, si se tiene una situación inflacionaria el déficit nominal del sector público crece sin parar por la misma inflación y no se resuelve nunca; mientras más cortas el gasto del sector público más déficit tienes..."

Rescisión con inflación. El sector público no se equilibra nunca... si se termina la inflación el déficit nominal del sector público desaparece y entonces aparece el déficit fiscal real y al aparecer éste se observa que es la deuda externa el gran componente..." (12).

El gasto público es un medio eminente de política fiscal y puede ser muy valioso en la medida en que el Estado lo sepa y quiera manejar, pues como lo indica Tulio Rosembuj (13), a través del gasto público el Estado puede y debe:

- estimular el crecimiento económico y la inversión

pública productiva.

- ofrecer un sistema pleno y eficaz de equipamientos productivos y servicios de bienestar social; salud, educación, vivienda, seguridad social.

- redistribuir directa y efectivamente la renta nacional.

#### 4) Otros instrumentos de la política fiscal.

Dentro de la política fiscal existen, además de los antes expuestos, otros instrumentos que juegan importante papel para lograr los objetivos de la política fiscal, como son, el crédito impositivo, el crédito financiero, la empresa pública, la inversión, la tecnología, la educación, la investigación, la industrialización, etc. Cada uno de estos instrumentos han sido motivo de amplios estudios, a los cuales no nos referiremos por no ser éstos trascendentales para los objetivos de este trabajo, sin embargo, es bueno saber que intervienen en la política fiscal de un país.

#### 4.3 Los impuestos indirectos en la política fiscal.

Como hemos observado, existen muchos y variados instrumentos en la política fiscal. Su inclusión o exclusión dentro de ella depende del momento histórico por el que transite el país. Como menciona Francisco Javier Alejo citado por Nicolás López (14) los instrumentos de la política fiscal continuamente se renegocian al igual que los objetivos, e incluso, en algunos casos, los criterios de evaluación de los resultados.

De esta manera, la presencia de impuestos indirectos en un sistema impositivo que a su vez forma parte de la política fiscal, debe ser revaluada periódicamente. En nuestra opinión, la justificación de la inclusión de determinados impuestos indirectos en la política fiscal mexicana debe depender de la



justicia o injusticia que éstos conlleven; desde este punto de vista quedan justificados aquellos que sean rigurosamente selectivos y que en su operación de mercado graven sólo a los que tengan una capacidad contributiva.

Sin embargo, sabemos que la justicia no es el único ángulo de valor, así, si se piensa en la eficiencia de éstos al producir gran cantidad en la recaudación, estarían plenamente justificados; si se piensa en la injusticia social que éstos producen, serían reprochables; por el contrario si son rigurosamente selectivos en los consumos que gravan serían plausibles, etc.

Es decir, para poder razonar la justificación de los impuestos indirectos en la política fiscal es necesario plantear un caso concreto en donde se pueda ver qué consumos gravan, cuánto representan de los ingresos tributarios y las condiciones de su funcionamiento en el mercado.

Por esto, invito al lector a que incursione en el siguiente capítulo donde trataremos al impuesto indirecto en su triple aspecto (político, económico y jurídico) basado principalmente en los impuestos indirectos federales mexicanos.

#### NOTAS BIBLIOGRAFICAS DEL CAPITULO IV

1. Real Academia Española. ob. cit. p. 1045.
2. Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XXII. Edición Bibliográfica. Buenos Aires 1966. p. 582.
3. Cortina Alfonso. ob. cit. p. 20.
4. Nicolás López Jaime. La política Fiscal en el Derecho y la Integración Regional. Tesis Doctoral. Universidad Nacional Autónoma de México. México 1985. p. 12.
5. *Ibidem.*
6. *Idem.* p. 56.
7. Wonnacott/Wonacott. Economía. Traducción Mora. Mc. Geaw - Hill. Bogotá, Colombia 1981. p. 191.
8. Faya Viesca. ob. cit. p. 41.
9. Bangs Roberto S. Financiamiento del Desarrollo Económico. Traducción de Roberto Reyes Mazzoni. Fondo de Cultura Económica, México 1971. p. 210.
10. Faya Viesca. ob. cit. p. 48.
11. *Idem.* p. 50.
12. Conceicao Tavares Maria. Revista Proceso No. 496. 5 de mayo de 1986. p. 4.

13. Rosembuj Tulio. Introducción a la Reforma Tributaria. Ediciones Blume. Barcelona 1980. p. 14.
14. Citado por Nicolás López. ob. cit. p. 16.

## CAPITULO V. LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.

- 5.1 Aspecto económico.
  - 5.1.1 Modelos fiscales.
    - 5.1.1.1 Modelo Carter.
    - 5.1.1.2 Modelo Kaldor.
    - 5.1.1.3 Modelo Neumark.
  - 5.1.2 Consecuencias, ventajas y desventajas.
  - 5.1.3 Otras consideraciones económicas.
- 5.2 Aspecto jurídico.
  - 5.2.1 Capacidad contributiva.
  - 5.2.2 Proporcionalidad y equidad.
- 5.3 Aspecto político.

## 5.1 Aspecto económico.

En palabras de Eiroa Villarnovo (1), según el profesor Neumark, son cinco los fines básicos que en una economía de mercado persigue la imposición:

- 1) Un fin ético: la justicia.
- 2) Tres fines económicos: la eficacia en la asignación de los recursos, la estabilidad y el desarrollo económico.
- 3) Un objetivo operativo: la eficacia de la técnica tributaria.

### 5.1.1 Modelos fiscales.

Partiendo del estado actual de la ciencia de la hacienda, tres serían los modelos fiscales que responden a estos principios y son los siguientes:

- 1) El modelo Carter, que considera la imposición sobre la renta como índice básico de la capacidad del pago.
- 2) El modelo Kaldor, que se fundamenta en la imposición sobre el gasto personal.
- 3) El modelo Neumark u opción europea, que toma conjuntamente como índices, para el reparto de la carga tributaria, la renta, el patrimonio y el gasto.

#### 5.1.1.1 Modelo Carter

La estrategia básica del informe Carter, que proporciona

la mejor representación del modelo de dicho nombre, reside en destacar fundamentalmente la idea de justicia fiscal. Y para hacer operativa esta idea se basa fundamentalmente en tres principios:

Primero.- La capacidad de pago es el único criterio válido para repartir la carga tributaria. Por tanto, excluye radicalmente el principio de beneficio como criterio de reparto de dicha carga.

Este primer principio del modelo Carter no es vigente, pues la realidad de los sistemas fiscales actuales nos indica que esto no es así, ya que en la mayor parte de los ordenamientos tributarios vigentes combinan ambos criterios, o sea, el criterio de la capacidad de pago y el principio de beneficio.

Segundo.- El modelo Carter sitúa al gravamen de la renta como criterio básico de medida de la política fiscal. La renta, en el sentido de Haig y Simons (abandonan el concepto tradicional de renta y, por tanto, se refiere a un concepto integral de renta que incluye, además de los conceptos normales de renta, a las transferencias gratuitas y beneficios otorgados por la sociedad en que participa el sujeto), constituye el parámetro que proporcionará la medida de exigencia del sistema fiscal; los que tengan la misma renta deben ser tratados de la misma manera; los que tengan más renta deben sufrir el peso de una imposición progresiva. En definitiva, la renta es el único índice de medida de la capacidad de pago.

Comenta al respecto Javier Eiroa Villarnovo, (2) autor que hemos venido citando, que esta segunda afirmación, es al menos, discutible, pues tanto el patrimonio como el gasto son parámetros igualmente válidos para medir la capacidad de pago.

Tercero.- El tercer principio del modelo Carter se expresa

en afirmar que la persona física es el único ente con capacidad contributiva. Niega, por tanto, capacidad contributiva propia a las empresas o personas jurídicas, pues son, en última instancia, los socios o accionistas los que poseen la capacidad de pago.

Lo que cualifica a la capacidad contributiva es el poder económico, que es una condición personal. Por ello, no puede hablarse realmente de imposición de las personas jurídicas, ya que, en definitiva, son los hombres individuales y concretos, o aún las familias, quienes soportan finalmente la carga fiscal.

Las personas jurídicas podrán ser un medio de recaudación de los impuestos que deberán pagar las personas naturales, pero es la renta de éstas, el poder económico de las mismas, el criterio con el cual habrá de medirse la realización de la justicia del sistema fiscal.

Consecuencia inmediata de estos principios es diseñar un sistema tributario que concede preferencia absoluta a la imposición directa, sobre la indirecta y fundar la imposición directa en el Impuesto Personal sobre la Renta.

El modelo Carter recibe dos críticas constantes e importantes; 1) es necesario un control excesivo sobre el impuesto personal sobre la renta, pues al ser el único es indispensable asegurar la recaudación, con la secuela de problemas que esto acompaña; 2) otorga poco margen a la política fiscal pues no se pueden subir o bajar las tasas o gravar otros actos.

Por estas razones es que en ningún lugar del mundo se encuentra implantado, al menos tan riguroso, el modelo Carter, ni siquiera en Canadá lugar para el cual fue diseñado.

### 5.1.1.2 Modelo Kaldor

El segundo modelo al que nos hemos referido es el modelo Kaldor, el cual, como dijimos, se basa en el gasto personal, implica substituir el índice de renta por el índice de gasto como criterio principal de medida de la capacidad contributiva del particular, encomendando fundamentalmente el reparto de la carga tributaria a un impuesto general y progresivo sobre el gasto personal.

Los partidarios de los impuestos al consumo expresan que hay justicia tributaria cuando se grava a las personas atendiendo al gasto que realiza y no atendiendo al ingreso que recibe.

Kaldor afirma que es preferible gravar a las personas en función de lo que detraen del acervo común y no de lo que aportan al mismo, o lo que es lo mismo, gravar lo que subtrae, aparta o desvía del patrimonio que lo que incrementa, aumenta o aporta al patrimonio.

Del impuesto propuesto por Kaldor se espera, por una parte, un efecto positivo sobre el ahorro y, por otra, unos favorables efectos antiinflacionarios.

No obstante estos positivos efectos, no faltan también los aspectos negativos, los que podemos resumir en tres puntos:

Primero. El fin que se persigue de no sujetar a tributación el ahorro y con ésto incentivarlo, también se puede lograr con el impuesto personal sobre la renta con tasas bajas a las rentas provenientes de este renglón.

Segundo. Si bien el impuesto al gasto tendería a crear situaciones antiinflacionarias, en la actualidad es discutido y discutible que con ésto se lograra y, además, provocaría



contracciones en el mercado que en las fases depresivas del ciclo obstaculizarían su recuperación.

Tercero. El costo que implica su administración y control es superior al del impuesto personal sobre la renta, amén de la dificultad para evitar la evasión y los subterfugios fraudulentos.

La balanza se inclina al lado negativo, el resultado es un número rojo, por lo que se ha rechazado en Gran Bretaña, en la India y en Sri Lanka.

#### 5.1.1.3 Modelo Neumark

Por último, el tercer modelo fiscal que hemos mencionado es el modelo Neumark o modelo europeo.

Este modelo mide la capacidad contributiva de pago del contribuyente utilizando conjuntamente los índices de la renta, el patrimonio y el gasto. Aunque no es fácil combinar adecuadamente estos tres índices en el momento de diseñar el cuadro tributario de un país, se trata de una opción ventajosa por lo que está vigente en la mayoría de los países que integran la Comunidad Económica Europea.

La combinación de los tres elementos, aparte de ser característica de este modelo, se ha considerado como una de sus ventajas, pues permite efectuar el reparto de la carga impositiva considerando tanto el principio de la capacidad de pago, como el del beneficio y, en consecuencia, se distribuye entre la imposición directa e indirecta. La imposición directa, como sabemos, utiliza el principio de la capacidad de pago, aunque debidamente complementado con el del patrimonio. La imposición indirecta, por su parte, incorpora, el principio del beneficio, utilizando el gasto como índice de medida.

Se considera que a través de la multiplicidad impositiva en la que descansa este modelo fiscal se facilita, de una parte, la adopción de las medidas de política fiscal necesarias para el cumplimiento de los objetivos económicos que la comunidad precisa y, por otra parte, diluye el preceptivo control, reduciendo la presión fiscal psicológica que la imposición conlleva.

### 5.1.2 Consecuencias, ventajas y desventajas.

Hasta este momento no hemos enlistado los efectos económicos de los impuestos indirectos, pues únicamente nos hemos referido a los tres sistemas o modelos tributarios teóricos que existen, los cuales nos sirven para saber con qué contamos, es decir, cuáles son los caminos que se pueden seguir, pero sin expresar a fondo cuáles son sus efectos económicos.

La manera de tratar este problema tan complejo y controvertido no tiene más remedio que ser arbitraria y los lectores encontrarán que por lo menos algunas de las conclusiones expuestas son una cuestión de opinión, y como tal deben considerarse.

El impuesto indirecto ha sido considerado en algunos países como la solución para obtener recursos sin incrementar la carga de los impuestos directos. En Francia, por ejemplo, se introdujo la innovación de hacer recaer el peso de la recaudación en los impuestos indirectos, principalmente en el que se denomina "sobre el valor agregado" o "añadido". En Estados Unidos de América, país tradicionalmente considerado como desarrollado, ha sido fuertemente criticado este impuesto y este país se inclina por la mayor carga de los impuestos directos en comparación con los indirectos. Los partidarios de la introducción de este impuesto fueron derrotados en su afán de

que se incorporase a la legislación norteamericana como un medio de atenuar el rigor del Impuesto sobre la Renta. En dicho país aún subsiste la idea de que el grueso de la recaudación lo debe dar el Impuesto sobre la Renta personal y no los impuestos indirectos.

Nosotros, aun cuando hemos seguido la corriente norteamericana, en la actualidad hacemos recaer el peso de la recaudación en los impuestos indirectos, no obstante, como menciona Margáin Manautou (3), que afectan más al pobre que al rico; sin embargo, como también dice este autor, es digno de estudio el resultado del sistema tributario francés, por cuanto que ellos que tienen economistas y tratadistas en materia tributaria de lo más prestigiado en el mundo, al apoyar los impuestos indirectos no están ignorando el hecho de que lo que caracteriza a dichos gravámenes, es de que afectan más al pobre que al rico.

El propio Margáin Manautou (4) indica que algunos autores consideran que en tanto un pueblo sea pobre no debe gravar su capital, por lo que debe orientar su sistema tributario hacia la imposición indirecta. Deben, dicen, otorgar incentivos, a través de la imposición directa, a sus capitales para su desenvolvimiento y que a medida que el país se vaya desarrollando deberá irse cambiando el sistema orientándolo hacia los impuestos directos, que tienden a ser más equitativos, pero que por el momento los indirectos tienden a promover el desarrollo económico.

Debo confesarlo, estoy hastiado de invariablemente encontrar esta opinión en los autores; yo me pregunto la opinión es válida cuando los países subdesarrollados, al menos de América, tienen una deuda externa que los hunde, los agobia, los desangra y asfixia? se puede pensar, en estas condiciones, que los países subdesarrollados se encaminan al desarrollo o bien, que se alejan del desarrollo a velocidad luz.

Mi deber es indagar la estructura, la esencia o necesidad económica de los impuestos indirectos. Sin embargo, al no encontrar la ruta tenemos que echar mano, a regañadientes, de ciertas dosis de recetas y de comentarios dirigidos a la búsqueda de la esencia mencionada. Adelante, pues, pero insatisfechos.

Para Due, citado por Margáin (5), los impuestos indirectos pueden producir las siguientes consecuencias:

1) Afectan más a las familias que gastan porcentajes elevados de sus ingresos, v. gr.: Una familia que percibe lo necesario para vivir con decoro, al tener que erogar todo o casi todo para vivir, le afecta más el impuesto indirecto que a aquélla que sólo utiliza una parte de sus rentas para ello. La primera no tiene margen de ahorro, la segunda sí.

2) El impuesto indirecto tiende a fomentar el ahorro vía disminución del consumo del bien o servicio gravado o a la búsqueda de sustitutos no gravados. Pero al que vive al día (o incluso atrasado) puede hablársele de que el impuesto lo alentará a ahorrar? y el que puede ahorrar lo hará en nuestro país?.

3) En los impuestos indirectos puede ser importante la ilusión monetaria. A pesar del alza de los impuestos indirectos, los individuos tienden a seguir gastando las mismas sumas aun cuando no hayan realizado los mismos consumos. Al respecto, Margáin (6) puntualiza que no obstante el incremento de los impuestos indirectos en los últimos años, la reacción de los sujetos económicos ha sido contraria a la esperada, pues se ha incrementado el consumo de bienes no necesarios y en cambio se observa la contracción en bienes necesarios, tales como el vestuario o mejoría en la vivienda.

El propio Due (7) resume las ventajas siguientes en los impuestos indirectos:

- 1) Proporcionan grandes caudales de ingresos públicos.
- 2) Pueden restringir el consumo de artículos suntuarios más efectivamente que los impuestos directos.
- 3) Pueden utilizarse para restringir la importación de bienes no necesarios para el desarrollo de la economía del país, contribuyendo ello a cuidar la reserva de divisas.
- 4) Es más sencilla la administración y control de estos impuestos, que en tratándose de los directos.
- 5) Proporcionan un efecto distributivo más equitativo de la tributación, al obligar a pagar más por artículos suntuarios.
- 6) Pueden ser menos dañinos para los incentivos que los impuestos directos.

Nuestra opinión respecto de las ventajas anteriormente señaladas es la siguientes, en el mismo orden:

1) Es cierto que produce grandes caudales de ingresos. la cuestión sería aquí sopesar los medios utilizados con tal de lograr el fin, pues no debe olvidarse que afectan más al pobre que al rico.

2) Es cierto que pueden lograr restringir el consumo de artículos suntuarios, pero, en mi opinión, no se debería restringir el consumo de esos artículos suntuarios. ¡Al contrario! Bueno sería que los impuestos indirectos recayeran exclusivamente sobre artículos suntuarios o de lujo y que

proporcionarán grandes rendimientos, pues de esta manera será casi seguro que el sujeto económico tenga una amplia capacidad contributiva, lo que implica justicia tributaria y una base en la anhelada redistribución de la renta, o mejor dicho, en la distribución de la renta, pues que nosotros sepamos, la renta nunca ha sido distribuida sino acaparada por algunos.

En un razonamiento referente a los impuestos indirectos David Ricardo (8) manifestó:

Los impuestos sobre aquellos bienes que generalmente se denominan de lujo inciden solamente sobre quienes hacen uso de ellos. Un impuesto sobre el vino lo paga quien lo consume. Un impuesto sobre caballos de deporte lo pagan quienes pueden procurarse tales disfrutes y en proporción exacta a como se los procuran. Ahora bien, los impuestos sobre artículos necesarios de primera necesidad afectan no sólo a los consumidores de esos bienes en proporción a la cantidad que pueden consumir sino, a veces, en proporción mucho más alta.

3) Es totalmente cierto que a través de los impuestos indirectos se pueda reducir la importación de mercancías no necesarias. Es una ventaja sin contrapartida.

4) En relación con este punto referente a la sencillez y control de estos impuestos, la afirmación es muy discutible, pues hay quienes opinan, como el profesor Neumark (9), que existe una gran dificultad y elevado coste que comporta su administración, dificultad y costes superiores, en términos relativos, a los del impuesto personal sobre la renta.

5) La ventaja señalada por el profesor Due en este inciso, es enteramente cierta y no presenta inconveniente alguno.

6) En nuestra opinión, esta ventaja dependerá de la estructuración del impuesto. Es, como dice el profesor Due, una

posibilidad y no un hecho concreto.

Ahora bien, el propio profesor Due señala las desventajas siguientes:

1) Su mayor debilidad es su incapacidad para incidir sobre las grandes concentraciones de ingresos y riqueza, lo que hacen con mayor efectividad los impuestos directos.

2) Pueden desempeñar un papel más adecuado en los países caracterizados por una distribución de la riqueza y de la renta relativamente igualitaria, que en aquéllos que tengan disparidades evidentes.

3) Pueden distorsionar la organización de los factores de la producción, con la consiguiente pérdida de eficiencia en ésta.

4) Ofrecen menos posibilidad para influir sobre la dirección de la inversión de capital y el empleo del ahorro, en el cual sí puede influir el Impuesto sobre la Renta.

5) Existe el peligro, por ejemplo como en los impuestos aduanales, de que originen una pérdida de eficiencia.

Aunada a estas desventajas señaladas por Due existe al menos otra, que enfatiza el profesor H.M. Scott (10), la cual consiste medularmente en lo siguiente:

Los impuestos indirectos son en general regresivos. Este principio tiene importancia para determinar los méritos respectivos de los impuestos directos e indirectos. En general, se establecen impuestos indirectos sobre los artículos de consumo más extendido a fin de evitar un sinnúmero de pequeños impuestos. Y esto significa, a su vez, que mientras los impuestos directos pueden ser "progresivos", es decir, que pesen

con mayor fuerza según aumentan los ingresos, los indirectos tienden a ser "regresivos", es decir, gravar más al pobre que al rico, porque el primero gasta una proporción mayor de su ingreso en esos artículos de primera necesidad y uso corriente que el segundo.

Así las cosas, sopesando los aspectos negativos y positivos de los impuestos indirectos, opinamos que desde este punto de vista económico el Estado Mexicano debe dar marcha atrás en su afán de hacer recaer el peso de la recaudación en los impuestos indirectos y por tanto reducir los actuales.

H.M. Scott (11), después de realizar un amplio análisis económico de los impuestos indirectos, concluye diciendo que aparte de los impuestos socialmente deseables, como los establecidos sobre bebidas alcohólicas, cuanto menos uso haga el Estado de los impuestos indirectos y más de los directos (como el impuesto sobre la renta), mejor.

### 5.1.3 Otras consideraciones económicas.

La programación operacional integrada de los impuestos indirectos constituye, dentro de la coyuntura económica actual, los paupérrimos esfuerzos de la hacienda pública mexicana por coadyuvar al cambio estructural de la economía y la necesidad de ajustar los instrumentos de política fiscal para lograr enfocarlos a los objetivos planteados.

La inflación, agente polarizador de las clases sociales, hace acto de presencia en los impuestos indirectos. Con ella, dichos impuestos adquieren una característica más. La de autoajustables.

En efecto, si como consecuencia de la inflación los precios de los bienes suben, automáticamente la recaudación aumenta, pues la aplicación de la tasa a los valores gravados



generará irremediablemente un mayor número de unidades monetarias.

La aritmética es muy simple, ejemplo: Hoy compramos un jabón con un precio de \$100 por tanto pagaremos \$15 de impuesto al valor agregado, pasado un mes compro el jabón en \$200 por tanto pagaré \$30 de impuesto al valor agregado. Se observa un incremento en el precio del jabón del 100% (debido a la inflación o a la inflación y el deseo del empresario de aumentar su utilidad) e igualmente existe un aumento del 100% en la recaudación, luego entonces la inflación tiene un impacto neutral en los impuestos indirectos, o como dije, se autoajusta el impuesto.

Pero interroguémonos esta característica de autoajustable es una ventaja o una desventaja?

Partimos de la base de que no es sólo adecuado sino inevitable darle carta de naturalización a la inflación en los ingresos tributarios. Igualmente, que deseamos un Estado fuerte que cuente con los ingresos necesarios para realizar sus funciones.

Entonces estamos ante un dilema: mayor recaudación o justicia tributaria, porque la calidad de autoajustable significa una ventaja de eficiencia, pero una desventaja de justicia. Damos el "si" a la mayor recaudación, pero decimos "no" a los proliferos impuestos indirectos. Contradictorio, opuesto, dialéctico. Quedamos en eso.

A propósito y como mera reflexión acerca de la dialéctica, no debemos olvidar que nuestra supervivencia sería imposible si no murieran simultáneamente muchas de la células que forman nuestros tejidos.

En respuesta a nuestra interrogante planteada en párrafos

anteriores proponemos que exista la imposición indirecta pero en artículos o actividades rigurosamente seleccionados.

Otra consideración económica en torno a los impuestos indirectos es la imposibilidad estructural o natural que tienen éstos de contener una tarifa progresiva, pues generalmente la cuota a pagar es el resultado de aplicar una tasa fija al valor de la base, lo que produce el carácter regresivo de los multicitados impuestos. Recuérdese lo visto en torno a las tarifas del impuesto.

Una tercera consideración económica la enfocariamos al fenómeno de la traslación que se origina en estos impuestos, pues, como explicamos cuando tratamos el tema de la traslación, ésta siempre la soportará el económicamente débil, luego entonces, no hay justicia tributaria.

## 5.2 Aspecto jurídico.

Los impuestos indirectos se distinguen de los directos en que los primeros gravan o afectan los consumos y recaen sobre hechos ciertos, reales, como la producción, la enajenación, etc., en tanto que los segundos no gravan un hecho real, sino una situación hipotética, como es la utilidad fiscal. Esta afirmación es, en términos generales, válida, sin embargo, si pensamos en un impuesto sobre el patrimonio, que es considerado un impuesto directo, y consideramos al patrimonio en los términos del Derecho Civil, es decir, como el conjunto total de derechos y obligaciones que posee una persona, estaremos frente a un hecho real y no frente a una situación hipotética, de donde mencione que la afirmación de distinción entre directos e indirectos es en términos generales válida, pues hasta el momento el patrimonio, como objeto gravable, siempre permite algunas deducciones y mecanismos de ajuste que los coloca como una concepción irreal creada únicamente por el legislador en una

norma jurídica, para de ahí obtener los ingresos necesarios para el gasto público.

Los impuestos indirectos, entonces, siempre gravan hechos reales. Margáin Manautou (12), menciona que los impuestos indirectos pueden agruparse en los siguientes sistemas.

- 1) A la producción.
- 2) A la explotación.
- 3) A la enajenación.
- 4) Al ingreso.
- 5) Al comercio exterior.
- 6) Al consumo.

Como se observa todos los renglones representan hechos ciertos y reales y representan, en el sentido más amplio de la palabra, un consumo.

Antes de continuar este tema es necesario advertir al lector que tanto la capacidad contributiva como la proporcionalidad y equidad no son conceptos estrictamente jurídicos, su estudio ha sido desarrollado por economistas como Adam Smith, David H. M. Scott, William H. Branson, Gary S. Becker, etc., al igual que por estudiosos del derecho de la talla de Jarach, Pugliese, Javier Villarnovo, Pérez de Ayala, Renelletti, Margáin, Faya Vlesca, Fonrouge, entre otros.

Ya habíamos vislumbrado desde el inicio de este trabajo que la íntima relación de lo jurídico y lo económico adquiere especial importancia en el campo del Derecho Fiscal, y que la dualidad de su estudio se puede desarrollar bien desde un punto

de vista preponderantemente económico, bien en su aspecto fundamentalmente jurídico, pero sin olvidar en ningún momento la relación simbiótica de estos dos elementos.

Aquí trataremos de orillarnos al aspecto jurídico de la capacidad contributiva y de la proporcionalidad y equidad, sin embargo, el lector encontrará reflexiones económicas, las cuales, en nuestra opinión son inevitables.

### 5.2.1 Capacidad contributiva.

La capacidad contributiva es a tal grado importante que ha sido considerada como un principio fundamental de la imposición. Adam Smith consideró a la capacidad contributiva como un verdadero dogma de los sistemas tributarios. Este autor consideró que existen cuatro principios fundamentales que son:

- 1) de justicia.
- 2) de certidumbre.
- 3) de comodidad.
- 4) de economía.

Es justamente en el principio de justicia en donde Adam Smith se refiere a la capacidad contributiva (13) diciendo que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cerca posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o el menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama equidad o falta de equidad de los impuestos. De esta manera Adam Smith enfatiza la importancia de este principio.

Para Dino Jarach (14) la capacidad contributiva es, en su

aspecto objetivo, la existencia de una riqueza en una manifestación directa o indirecta. Sigue diciendo el autor en cita que al respecto podemos remontarnos a Adam Smith, cuando dice que cada uno tiene que contribuir en proporción a sus haberes, o como dicen también muchas veces los legisladores: cada uno contribuirá a los gastos públicos en proporción con sus sustancias patrimoniales o con su riqueza. Esto significa la existencia del hecho objetivo de una riqueza real o presunta a través de algún indicio, o sea, una riqueza que se manifiesta directa o indirectamente.

Para nosotros, y a manera de concepto, la capacidad contributiva es la aptitud real de pago del contribuyente que empieza por encima del mínimo de subsistencia y que se manifiesta directa o indirectamente. La manifestación es directa cuando recae sobre una "riqueza evidenciada", como es la renta (aspecto dinámico de la riqueza) y el patrimonio (aspecto estático de la riqueza). La manifestación es indirecta cuando recae sobre una "riqueza presunta" como son los consumos o transferencias.

Para Jarach, citado por Faya (15), el criterio justificativo de la obligación tributaria es la capacidad contributiva. Menciona Jarach que al jurista abogado a las cuestiones tributarias no le interesan tanto las causas remotas de las obligaciones tributarias, como las causas próximas, que son las que el legislador toma en cuenta para la creación del ordenamiento impositivo. Esta cuestión próxima, es, precisamente, la capacidad contributiva.

Pérez Ayala (16) señala, al referirse a la capacidad contributiva, que ésta es, en efecto, la única razón que explica la existencia como presupuesto de una obligación tributaria, de hechos aparentemente indiferentes, pero todos con la común naturaleza económica; es la capacidad contributiva la única razón que explica la graduación del impuesto, según la unidad

económica del presupuesto de hecho; es el único concepto que representa un puente entre la ley y el hecho imponible. Por eso, según dicho autor, se puede identificar el concepto de capacidad contributiva con el de causa jurídica del impuesto.

De esta manera, como hemos mencionado, la ley establece y tipifica determinados supuestos por cuya realización se presume la existencia de una capacidad contributiva, pero esta presunción de la ley no debe ser una mera abstracción, sino la más perfecta concreción de unas específicas condiciones y circunstancias materiales. Así pues, el principio de la capacidad contributiva descansa en la aptitud real de los particulares para soportar las cargas tributarias.

En opinión de Faya Viesca (17), la capacidad contributiva es el arranque del legislador para elevar a norma jurídica de contenido obligatorio los supuestos que dan nacimiento a las obligaciones tributarias. La aptitud de pagar el tributo, y la consecuente carga tributaria, son los fundamentos de hecho para que el Estado, en valores y criterios de justicia, delimite las situaciones y circunstancias fácticas, como supuestos normativos de toda obligación tributaria. Se atentaría contra el valor de la justicia si un Estado no impusiera una alta carga tributaria para beneficio de la colectividad, si la aptitud de pagar el tributo fuera una realidad. Son, en consecuencia, los valores y criterios de justicia, los fundamentos últimos por los que el Estado impone las distintas cargas tributarias.

Para Renelletti (18), el fundamento jurídico del derecho del Estado para imponer los impuestos se deriva de su obligación de satisfacer el interés colectivo, de una parte, y por otra, que el reparto de la carga tributaria debería hacerse de acuerdo a la capacidad contributiva de cada contribuyente. Aquí tenemos como ya desde 1894 se destacó la idea de que el "interés colectivo" y la "capacidad contributiva" se constituían en dos principios jurídicos fundamentales de aquel pujante Derecho

Financiero.

Hoy por hoy, estos dos principios son básicos, tanto para justificar la imposición de los tributos como para fundamentar los sistemas impositivos en la justicia fiscal.

Ha quedado demostrado, que el principio de la capacidad contributiva ha sido reconocido por varios autores y en distintas épocas. Aún ahora, en todos los países goza de aceptación generalizada el criterio de que los impuestos deben distribuirse entre los ciudadanos de acuerdo con su capacidad de pago.

El verdadero problema del principio de la capacidad contributiva es de orden económico. Es justamente en la intersección de lo jurídico y lo económico donde resbala o flaquea el principio de la capacidad contributiva. Demostración inmediata es el hecho de que al menos existen tres índices empleados para medir esta capacidad de pago: 1) la renta, 2) el patrimonio y 3) el gasto.

La existencia de tres índices no implica que uno excluya al otro, pues en la mayoría de los países coexisten al menos dos. No se contraponen, sino se complementan, pero el problema es saber cuál de los tres índices empleados será el que dé el grueso de la recaudación.

En relación a capacidad contributiva, se acepta con generalidad que:

1) A mayor renta, la capacidad de pago aumento más que proporcionalmente y, por tanto, que el impuesto debería resultar progresivo.

Villegas (19) confirma esta aseveración al decir que la capacidad contributiva crece con el ingreso, que el sacrificio

implícito en la privación de una parte de la renta es tanto menor cuanto más elevado es su cuantía, que la capacidad contributiva aumenta más de prisa que el ingreso porque a medida que éste se acrecienta es menor la parte necesaria para cubrir necesidades vitales.

M. Scott (20), al hacer una reflexión sobre la justicia de los impuestos, mencionó que una consideración de gran importancia para un impuesto es la de que no tener en cuenta la desigualdad de ingresos sería una monstruosidad.

Este criterio de justicia de M. Scott queda pulverizado si aplicamos a la capacidad contributiva el índice de gasto, pues este índice no toma en cuenta la diferencia de ingresos o de situación económica del contribuyente.

Scott (21) insiste y dice que es una cuestión política decidir hasta qué punto deberían usarse los impuestos como instrumento para reducir progresivamente y terminar por abolir todas las desigualdades de ingresos. Que \$100.00 significa más para un hombre que gana \$1,000.00 anuales que para otro que gana \$10,000.00 es tan evidente que no es menester insistir en ello; y de aquí se sigue que, para obrar con equidad, todo sistema de impuestos debe tender a quitar menos de \$100.00 a la persona que gana \$1,000.00 y más de \$100.00 a la que gana \$10,000.00; es decir, que debe ser más o menos proporcional. Pero el argumento llega aún más lejos, \$10.00 de \$30.00 por semana significa mucho más que \$40.00 de \$120.00 y esta última proporción, a su vez, significa más que \$200.00 de \$600.00. Hablando en términos generales, cuanto más rica es una persona tanto menos le importa una proporción determinada de su ingreso.

Del pensamiento de Scott se concluye, sin dificultad alguna, que la justicia tributaria no es sólo "proporcional" sino "progresiva". Los impuestos indirectos generalmente son proporcionales ya que por su estructuración no se prestan a la



progresividad, lo que se traduce en una injusticia.

2) Otro aspecto aceptado referente al índice de capacidad de pago reside en considerar que la capacidad de pago de las rentas de capital es mayor que la correspondiente a las rentas del trabajo y, en consecuencia, que los impuestos deberían discriminar entre ambas rentas.

Al respecto es válida la afirmación de Flores Zavala (22) al indicar que el principio de la capacidad contributiva no es suficiente para explicar, por ejemplo, por qué dos rentas iguales deben ser gravadas en forma desigual cuando su fuente es distinta; es necesario un criterio complementario y éste es el principio que Stuart Mill llamó de la igualdad de sacrificio. Este elemento subjetivo es el que fundamentalmente sirve para hacer una repartición equitativa de los impuestos y para señalar las cuotas correctas del gravamen; explica por qué a pesar de que existan dos rentas libres iguales, una originada en el trabajo y otra en el capital, lo que significa que la capacidad contributiva es igual, no es justo gravar las dos rentas con cuotas iguales, porque el sacrificio para cada uno de los sujetos es diverso; es muy superior el de aquél para quien la renta representa el fruto de su trabajo y esfuerzo personal, al de aquél para el que representa el rédito de un capital, sin esfuerzo alguno de su parte; debe gravarse menos al primero que al segundo.

Esta nueva consideración marca otro punto negativo en los impuestos indirectos que toman como índice de la capacidad contributiva al gasto, ya que el aspecto del sacrificio en el pago del impuesto es totalmente olvidado. Por su naturaleza, es imposible, aunque se quisiera, tomar en cuenta el aspecto subjetivo del sacrificio.

3) Por último, otra consideración referente a la capacidad de pago es la que afirma que las circunstancias personales y

familiares del sujeto afectan a su capacidad de pago y deben considerarse, por tanto, al tiempo de determinar sus obligaciones tributarias.

Apuntamos otro punto negativo a los impuestos indirectos, pues éstos al ser por naturaleza de los que hemos clasificado como impuestos reales, prescinden de las consideraciones personas y familiares del contribuyente, a diferencia de los impuestos directos que sí pueden tomar en consideración las condiciones personales e incluso familiares del contribuyente; a lo mucho, lo que se puede hacer en los impuestos indirectos, es fijar una tasa baja.

Acertadamente afirma Flores Zavala (23) que la capacidad contributiva empieza por encima de la cantidad que se considera indispensable para que el hombre subsista. Es verdad que habrá cierta dificultad en determinar con precisión esa cantidad y que las circunstancias económicas varían de un momento a otro, pero siempre será posible hacer su determinación con mayor o menor aproximación y, en todo caso, siempre es preferible algún mínimo por pequeño que sea, a ninguno.

Los impuestos indirectos, insisto, no reconocen o toman en cuenta la situación personal y familiar del individuo pagador del impuesto. No existen mínimos exentos, por lo tanto, gravan indirectamente, por ejemplo, a los trabajadores de salario mínimo a pesar de que en la actualidad el salario mínimo ni siquiera es remunerador, como debiera ser por imperativo constitucional, es decir, no alcanza ni para subsistir y a esto se agrega que como consecuencia del fenómeno económico de los impuestos indirectos, éstos inciden en él.

Nosotros nos inclinamos por un desgravamiento total para los mínimos de existencia, que supone la inexistencia de la capacidad contributiva, el desgravamiento debe ser absoluto y no parcial o aparente como sucede en los impuestos indirectos.

El impuesto indirecto es, por lo general, injusto, pues, como lo señala Margáin Manautou (24), alcanza a un mayor número de sujetos económicos que el directo, por lo que puede considerarse de igual rendimiento, y mientras este último no grava al que carece de capacidad contributiva aquél sí, pues atiende al consumo.

### 5.2.2 Proporcionalidad y equidad.

A lo largo de este trabajo ya en varias ocasiones nos hemos referido al principio de proporcionalidad y equidad. Así, cuando hablamos de la base constitucional del impuesto nos referimos primordialmente al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política del país y es justamente en dicho artículo donde está contenido el principio de proporcionalidad y equidad, de modo que aparte de ser un principio teórico de la imposición es un principio o imperativo constitucional.

La proporcionalidad y equidad, implícitamente, también la hemos abordado en puntos anteriores al referirnos a la capacidad contributiva y los aspectos económicos de los impuestos. Ya desde entonces reconocimos la relación económica de este principio. Sin embargo, no es necio ni equivocado hablar de la proporcionalidad y equidad atendiendo ahora a su aspecto jurídico.

Representémonos al principio de proporcionalidad y equidad con ayuda de las figuras geométricas. Este ejercicio lo haremos con la finalidad primordial de atender la esencia jurídico-económica que contiene este principio.

Pensemos primeramente en una línea horizontal lo suficientemente larga para fraccionarla de uno a diez, entonces nuestra línea se vería así:

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

---

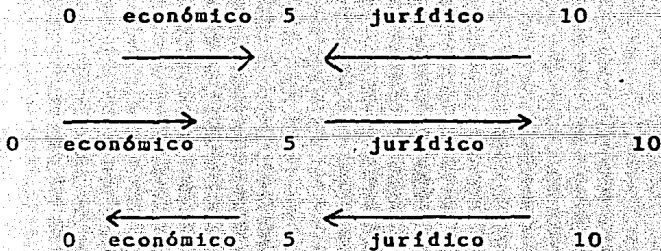
En el extremo izquierdo de nuestra línea pondremos la palabra económico, y en el otro, por mayoría de razón, jurídico.

Económico \_\_\_\_\_ Jurídico.

Podríamos pensar entonces, para ser neutrales, que lo económico, abarcaría del 0 al 5, que es la mitad, y lo jurídico abarcaría del 5 al 10.

Hasta este momento no hay problema, hemos dividido, aunque arbitrariamente, el aspecto económico del aspecto jurídico.

El verdadero e intrincado problema es saber en dónde empezamos el estudio de cada uno de estos aspectos, es decir, lo económico lo empezamos del 0 al 5 y lo jurídico del 5 al 10 o si por lo contrario lo económico parte en dirección contraria es decir del 5 al 0 y lo jurídico del 5 al 10. Cada uno, como todo, tendría su natural opuesto.



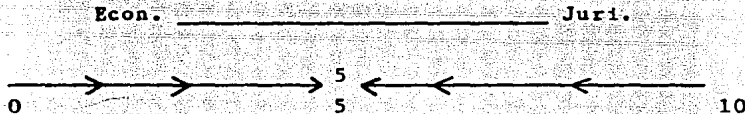
No hay que perder de vista que estamos hablando del principio de equidad y proporcionalidad, o sea, un solo principio, una unidad. De esta manera nuestra unidad está representada aritméticamente así:

10

— = 1

10

Diez partes iguales que conforman una unidad. Tampoco hay que olvidar que es justamente en el punto intermedio o el 5/10 donde dividimos nuestra línea; entonces, tanto lo que esté inmediatamente a la izquierda y a la derecha del punto medio (4 izquierda y 6 derecha) tendrán todavía residuos del otro aspecto (sea jurídico o económico según donde nos situemos), por lo tanto el punto más válido para iniciar un estudio económico es el 0 (→) porque es el punto más alejado de lo jurídico (5), y para iniciar el estudio de lo jurídico debemos iniciar del 10 (←) también es el punto más alejado de lo económico.



Las consecuencias saltan a la vista, estamos en presencia de una de las tantas cuestiones dialécticas del mundo que nos rodea. No lo duden. De nuestra gráfica resulta que en tanto más avancemos en el campo económico más nos acercamos a lo jurídico; entre más avancemos en lo jurídico más nos aproximamos a lo económico. Nuestras efímeras vidas también son así. Entre más tiempo vivimos más nos acercamos a nuestra muerte.

Hechas todas estas advertencias entremos de lleno al estudio jurídico de la proporcionalidad y equidad.

En nuestra opinión el principio de proporcionalidad y equidad es la llamada justicia tributaria. Del estudio de las obras de Flores Zavala, Margáin Manautou, Sergio Francisco de la Garza, etc., observamos que algunos autores opinan que las palabras proporcionalidad y equitativa son conceptos autónomos y

otros, en cambio, opinan que es un solo concepto.

Nosotros opinamos que discutir si son o no son conceptos autónomos resulta por demás jurídicamente intrascendente, máxime si todos coinciden en señalar que estos requisitos constitucionales de los tributos son concurrentes, de tal suerte que si una contribución se considera inequitativa o desproporcionada el resultado siempre será su inconstitucionalidad.

En nuestro parecer, la proporcionalidad y equidad de la contribución se traduce en gravar a la persona en atención a su capacidad contributiva y además otorgarles un trato igual a los iguales, y en consecuencia, desigual a los desiguales. Todo esto es, como hemos dicho, justicia tributaria.

Como menciona Flores Zavala (25), encontramos gran similitud en esencia entre esta expresión y la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos al decir: Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en "proporción" a los ingresos de que gozan... De la observancia o el menosprecio de esta máxima depende lo que se llama la "equidad". De manera que con la expresión "proporcional y equitativa" sólo se busca la justicia de los impuestos.

Rodríguez Lobato (26) indica que algunos tratadistas e inclusive la Suprema Corte de Justicia, han sostenido que, en realidad, son dos conceptos diferentes la proporcionalidad y la equidad, pero en opinión de Sergio Francisco de la Garza, Flores Zavala y Servando J. Garza, se debe considerar como un solo concepto la proporcionalidad y equidad.

Gregorio Sánchez León (27) asegura que la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional es de una justicia tributaria, puesto

que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos decir que coincide con el de equidad, ya que la equidad es la justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre concreto. La idea de justicia supone trato igual para los iguales y trato desigual para los desiguales con arreglo a la misma pauta. Se trata de conceptos coincidentes y no excluyentes.

Nosotros consideramos que desde el punto de vista de la estimativa jurídica, tiene máxima importancia tener o llegar a una idea clara de la justicia, pero con esto no basta, ni siquiera se ha logrado lo principal. Pues con saber que la justicia exige una igualdad proporcional o armonía, o, dicho con otras palabras, un dar a cada uno lo suyo, hemos adelantado poco, si no descubrimos el criterio de medida para apreciar y promover esa igualdad proporcional o armónica, es decir, si no averiguamos qué es lo que debe ser lo suya de cada cual. Es así, como lo que hemos llamado capacidad contributiva se alza como un criterio de medida para lograr la buscada justicia tributaria.

Rodríguez Lobato (28) expone que este principio de proporcionalidad y equidad se desdobra, a su vez, en otros dos principios, que le son complementarios y que resultan también indispensables para lograr el ideal de justicia tributaria; estos otros principios son el de generalidad y el de igualdad.

Sigue diciendo el autor en cita que el principio de generalidad consiste en que la ley, como tal, sea una disposición abstracta e impersonal, que la ley comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista y que el principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias, y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias.

En nuestra opinión este desdoblamiento a que se refiere el nuestro Rodríguez Lobato no existe. El principio de generalidad reside como elemento esencial de cualquier ley, y está mencionado en nuestra constitución en forma separada del requisito de proporcionalidad y equidad, pues recuérdese que la fracción IV del artículo 31 constitucional indica "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" luego entonces es en el principio de legalidad de los impuestos donde debe entrar este subprincipio o principio complementario de generalidad; pues si la ley no es general no será propiamente una ley, puesto que le falta algo que es de su esencia, y entonces será inconstitucional, conforme a lo previsto por el artículo 13 de nuestra Ley Fundamental que prohíbe las leyes privativas. En relación con el principio complementario de igualdad, estamos de acuerdo con el Lic. Rodríguez Lobato y con Flores Zavala (29), que ya desde antes lo había señalado bajo el rubro de principio de uniformidad.

Por último y en conclusión podemos decir que toda norma tributaria debe satisfacer el principio de proporcionalidad y equidad, el cual tiene como elemento esencial el de que se trate de manera igual a quienes se encuentren en igual situación.

Ya habíamos adelantado que es necesario un criterio de medida para apreciar y averiguar la situación de cada sujeto, para así darle trato igual a los que se encuentren en la misma situación, y desigual a aquellos que se encuentren en situación diferente. También ya habíamos adelantado que ese criterio de medida es justamente la capacidad contributiva.

Como ya sabemos, porque lo vimos en el punto anterior, la capacidad contributiva admite por lo menos tres índices, que son la renta, el patrimonio y el gasto.

En los impuestos indirectos se utiliza el índice del gasto. Se presume que los consumos son "consumos voluntarios y



manifiestan capacidad contributiva". Sin embargo, si el consumo de artículos suntuarios muestran capacidad contributiva, los consumos necesarios de ninguna forma muestran esa presunta capacidad contributiva.

Sobre la capacidad contributiva, en sus aspectos económico y jurídico, ya hemos hablado bastante en líneas anteriores. En ese momento criticamos y opinamos sobre sus aspectos negativos. Queda a consideración del lector aceptarlo o rechazarlo. Pero es necesario remarcar que si del juicio de valor realizado resulta un balance negativo, forzosamente se estará violando el principio constitucional de proporcionalidad y equidad, ya que como consecuencia necesaria no habrá justicia tributaria.

Por nuestra parte, la conclusión final es que los impuestos indirectos, los cuales utilizan el índice del gasto para medir la capacidad contributiva, son injustos en su aspecto económico y jurídico, por lo tanto, violan el principio constitucional de proporcionalidad y equidad.

Por último, es importante resaltar, que en nuestra opinión la Suprema Corte de Justicia de la Nación no podría, por el simple hecho de estar en presencia de un impuesto indirecto, declararlo inconstitucional, sino que es necesario el estudio y valorización del caso concreto, para saber si en su opinión el impuesto indirecto cumple con el principio constitucional de proporcionalidad y equidad. Así, el establecimiento de impuestos indirectos queda en la potestad soberana del Poder Legislativo.

### 5.3 Aspecto político.

En opinión del maestro Faya Viesca (30), es en orden a factores políticos y económicos que la ciencia de las finanzas públicas contribuye a la construcción de los principios generales que dan el fundamento para que el legislador eleve a la categoría de norma jurídica los hechos generadores de la

obligación tributaria, o hechos imponibles, que serán los que determinen y califiquen la capacidad contributiva. Los hechos generadores de la obligación tributaria no son estructuras conceptuales rígidas, sino supuestos flexibles y cambiantes según las circunstancias y condiciones políticas, sociales y económicas. La capacidad contributiva, como parámetro valorativo en la fijación de las obligaciones tributarias, es consecuencia de ciertas circunstancias sociales, razón por la cual estos supuestos o circunstancias fácticas han ido cambiando a través de la historia.

La capacidad contributiva es, para el autor en cita y coincidimos con él, elemento esencial para la conformación justa y adecuada de todo tributo.

El principio de la capacidad contributiva descansa en la aptitud real de los particulares para soportar las cargas tributarias. Esta aptitud para cumplir con las cargas tributarias es el punto de arranque del legislador para elevar a norma jurídica de contenido obligatorio, los supuestos que dan nacimiento a las obligaciones tributarias. La construcción técnica del principio de legalidad de las normas tributarias descansa en los principios de la economía política, y fundamentalmente en la situación particular que cada país presenta en sus fenómenos económicos, político y sociales.

Antonio Micheli (31) acertadamente afirma que el legislador puede incurrir en error al valorar la carga tributaria, y ello debido a la existencia de un amplio juego de posibilidades en el que el legislador tendrá que optar por alguna de ellas.

Recuérdese que en el último párrafo del punto anterior (proporcionalidad y equidad) dejamos claro que la Suprema Corte de Justicia de la Nación no tiene facultades para determinar, por el simple hecho de estar en presencia de un impuesto

indirecto, la inconstitucionalidad de éste, sino que será necesario avocarse al estudio del caso concreto.

La solución, entonces, de la imposición indirecta en México toma su esencia política. Es el legislador el que decidirá qué tanto debe pesar o representar de los ingresos tributarios la imposición indirecta, pues el poder judicial nunca podrá, por el solo hecho de que se esté en presencia de un impuesto indirecto, declarar la inconstitucionalidad de la ley.

El problema político no es nuevo. Flores Zavala (32) hace una reseña histórica de él al comentarnos que se ha planteado el problema de determinar si la apreciación de la proporcionalidad y equidad, es decir, de la justicia de los impuestos, corresponde exclusivamente al Poder Legislativo, o si también puede hacerlo el Poder Judicial, a través del juicio de amparo.

Vallarta, en sus "Votos", dice: "sólo borrando la línea que divide las atribuciones de los poderes Legislativo y Judicial, sólo negando a éstos su respectiva independencia en la órbita que les pertenece, se puede mantener la intervención judicial en todos los actos legislativos sobre impuestos, que importen un abuso, un error. Esta Corte no podría arrogarse un carácter político que no tiene... tampoco podría sin olvidar por completo su misión, juzgar de la necesidad, de la conveniencia política, o aún de los motivos económicos de los impuestos votados en la Ley de Ingresos, ni aún con el pretexto de decirse que pesan demasiado sobre el pueblo, ... si la contribución directa es mejor que la indirecta... es querer que hagan política y no que administren justicia. Si los tribunales son incompetentes para reprimirlos han de quedar ellos sin remedio? No, sin duda alguna: nuestras sabias instituciones lo dan y más eficaz que cualquiera otro sistema político conocido. El remedio de esos abusos está en la estructura misma de nuestro gobierno, está en el patriotismo, en la sabiduría, en la justicia de los representantes del pueblo, están en el mismo interés de éstos.

porque debiendo su elección a sus comitentes, no pueden atentar contra los intereses de éstos sin hacerse indignos de su confianza, que a toda costa, así es de suponerse, deben procurar conservar... Si los diputados son de verdad los elegidos del pueblo, imposible será, en la generalidad de los casos, que éstos abusen de sus poderes en perjuicio de intereses ajenos y propios. Mas si a pesar de esto lo hicieren, la corrección eficaz se encuentra luego en el ejercicio del derecho electoral, en el derecho que tiene el pueblo de elegir representantes que sepan cuidar de sus intereses. En la libertad de sufragio, según la estructura de nuestras instituciones, está el remedio de los abusos del Poder Legislativo".

Cierto es que posteriormente, la Corte modificó su criterio diciendo respecto de la jurisprudencia sentada en ejecutorias anteriores, en el sentido de que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, que resultaba conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que si está capacitado el Poder Judicial Federal para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, "en cada caso especial", cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el poder legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales.

Nosotros aceptamos, porque la creemos correcta, esta nueva jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pero insistimos, sólo será competente para resolver sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la ley por violación al principio de proporcionalidad y equidad "en cada caso especial", sin que le sea posible declarar la inconstitucionalidad de la ley por el simple hecho de estar analizando un impuesto indirecto.

En opinión de Flores Zavala (33) y después de haber realizado un amplio recorrido histórico de este problema, como

regla general el Poder Judicial Federal puede juzgar de la constitucionalidad de una ley, tanto si viola las garantías individuales, como cuando se expide una ley retroactiva, que sea privativa, o que coarte la libertad de comercio, de asociación, etc., pero cuando se trata de juzgar sobre la calificación de proporcionalidad y equidad, es decir, sobre su justicia, se deben distinguir dos situaciones: la justicia considerada desde el punto de vista de todo el sistema tributario, en relación con la necesidad de cubrir el presupuesto de egresos, y la justicia considerada con referencia a un impuesto individual, aislado. Para juzgar del primer aspecto, estará impedido el Poder Judicial por los fundamentos ampliamente desarrollados por Vallarta; pero existen, además, otras razones.

El impuesto se establece por el Poder Legislativo para cubrir el presupuesto de egresos y el Poder Judicial carece de los elementos necesarios para juzgar de la relación que existe entre uno y otro; por otra parte, al establecerse el impuesto, se han tomado en cuenta junto con las necesidades del Estado, las condiciones económicas de los afectados y, en general, del conglomerado social, de manera que para juzgar una ley desde este punto de vista, el Poder Judicial tendría que hacer un estudio global de todo el sistema impositivo en todos sus aspectos, legal, económico, social, político y en todos sus efectos para estar en aptitudes de determinar si un nuevo gravamen o un sistema para determinar un impuesto o una cuota, es o no equitativo. No podría, pues, el Poder Judicial, sustituir al Legislativo, que debe tener en cuenta todos esos factores al establecer el gravamen. Es cierto que el Poder Legislativo puede cometer un error o abusar de su poder, pero contra ello no hay más remedio que el señalado por Vallarta, es decir la renovación de poderes.

Nosotros coincidimos plenamente con la opinión de Flores Zavala. Consideramos oportunos, apropiados y operantes los argumentos vertidos en líneas anteriores. Es un poder absoluto,

el del legislativo, de plasmar en la ley la "estrategia impositiva".

El legislador tiene un poder absoluto inherente a la potestad tributaria, puede elegir, por ejemplo, entre el índice de gasto, de renta o bien del patrimonio. También puede elegir la fuente de la imposición, es decir, por ejemplo, tratándose de impuestos indirectos si el contribuyente será el consumidor o si será el proveedor; o bien, si es legal la traslación, etc.

El problema es eminentemente político. Es o no es el poder legislativo el representante del pueblo?

No es materia de este trabajo disertar sobre la representación popular que debiera tener el Poder Legislativo, pero sí invoco, como hecho notorio y público, los fraudulentos procedimientos electorales, la infestación de la corrupción en dicho órgano gubernativo, el servilismo a la clase explotadora y la sumisión a las propuestas económicas provenientes del exterior.

Y un Estado que sostiene instituciones que no cuenten con la simpatía, la confianza y el respaldo del conglomerado que gobierna, peligra en su estructura, y, o bien se modifica al impulso de las ambiciones sociales o perece en la efervescencia de las revoluciones, que gestarán uno nuevo, pues creemos que ningún pueblo ha dado el triste ejemplo de acostumbrarse a aquello que lo somete y lo degrada. Que quede claro.

NOTAS BIBLIOGRAFICAS DEL CAPITULO V

1. Eiroa Villarnovo Javier y Esteve Serrano. ob. cit. p. 18.
2. Idem. p. 19
3. Margáin Manautou. Introducción. p. 92.
4. Margáin Manautou. Política. p. 137.
5. Idem. p. 140.
6. Ibidem.
7. Idem. p. 141.
8. David Ricardo. ob. cit. p. 154.
9. Citado por Eiroa Villarnovo Javier y Esteve Serrena. ob. cit. p. 21.
10. Scott H. N. ob. cit. p. 132.
11. Ibidem.
12. Margáin Manautou. Política. p. 137.
13. Citado por Flores Zavala. ob. cit. p. 133.
14. Jarach Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Liceo Profesional. Editorial CINA. Buenos Aires 1957. p. 183.
15. Citado por Fava Viesca. ob. cit. p. 161.

16. *Ibidem.*
17. Faya Viesca. ob. cit. p. 107.
18. *Idem.* p. 152.
19. *Idem.* p. 107.
20. Scott H. M. ob. cit. p. 133.
21. *Ibidem.*
22. Flores Zavala. ob. cit. p. 140.
23. *Idem.* p. 138.
24. Margáin Manautou. Política p. 140.
25. Flores Zavala. ob. cit. p. 204
26. Rodríguez Lobato. ob. cit. p. 43.
27. *Idem.* p. 44.
28. *Ibidem.*
29. Flores Zavala. ob. cit. p. 205.
30. Faya Viesca. ob. cit. p. 107.
31. *Ibidem.*
32. Flores Zavala. ob. cit. p. 206.
33. *Idem.* p. 209.



## CONCLUSIONES .

1. El impuesto es una especie del género contribución o tributo.

2. Es la especie que mejor representa al género y de ahí la dificultad para conceptualizarlo.

3. Sus características más importantes son la obligatoriedad, definitividad y su ausencia total de contraprestación concreta por parte del Estado.

4. Las dos primeras características citadas, o sea, obligatoriedad y definitividad son comunes a las demás especies de contribuciones, en consecuencia, la tercera característica referida consistente en ausencia de contraprestación concreta por parte del Estado o "desvinculación o no vinculación" adquiere principal importancia.

5. La clasificación de impuestos directos e indirectos es una clasificación más de carácter económico que jurídico. La diferenciación de estos dos tipos de impuestos debe basarse en el criterio de la "manifestación de la capacidad contributiva".

6. En toda relación tributaria existen dos sujetos y existen derechos y obligaciones bilaterales. Dentro de la relación tributaria puede llegar a nacer la obligación tributaria y es en este momento donde se identifica plenamente al sujeto pasivo.

7. La clasificación del sujeto pasivo, técnica y jurídicamente más aceptable, es la que los divide en sujetos pasivos por deuda propia y sujetos pasivos por deuda ajena.

8. Deuda propia significa que la vinculación personal con

el Estado es directa y originaria del sujeto que realizó la conducta prevista en la ley como hecho generador del crédito fiscal. Deuda ajena, en cambio, significa que el sujeto pasivo debe pagar el tributo en virtud de un mandato expreso de la ley, mas no por haber realizado el hecho generador de la contribución. Todos aquellos que la ley llama a responsabilizarse por el pago de la obligación fiscal.

9. El Código Fiscal de la Federación llama contribuyente al sujeto pasivo por deuda propia y responsable solidario al sujeto pasivo por deuda ajena.

10. La responsabilidad sustituta, la solidaria y la objetiva son subdivisiones de la responsabilidad por deuda ajena, las cuales son establecidas por el Código Fiscal de la Federación bajo el rubro genérico de responsabilidad solidaria.

11. El sujeto de hecho o pagador del impuesto no es tercero ni forma parte de la relación tributaria, por consiguiente, entre el sujeto activo y el pagador del impuesto no hay relación tributaria. Existe una relación de carácter privado entre el sujeto pasivo o sujeto de derecho del impuesto y el pagador del mismo.

12. La traslación en su sentido genérico puede ser también llamada repercusión y es un fenómeno económico que se desarrolla en tres momentos: percusión, traslación en sentido estricto e incidencia. La percusión la sufre el sujeto del impuesto, la traslación es el paso del impuesto de uno a otro y la incidencia es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectado su patrimonio por el impacto del gravamen.

13. La difusión en estricto sentido no está incluida en la traslación, toda vez, que se pierde la cadena del impacto del gravamen. La difusión es el fenómeno económico en virtud del

cual los efectos del gravamen se difunden o esparcen en el mercado.

14. Uno de los instrumentos con que cuenta la política fiscal es el impuesto. La presencia de impuestos indirectos dentro de una estrategia impositiva que a su vez forma parte de la política fiscal no puede ser valorada "a priori" sino que es necesario analizar el caso concreto en donde se observe qué consumos gravan, cuánto representan de los ingresos tributarios y las condiciones de su funcionamiento en el mercado.

15. Los impuestos indirectos, en países subdesarrollados como el nuestro, representan, en su aspecto económico, una injusticia social.

16. La capacidad contributiva es la aptitud real de pago del contribuyente que empieza por encima del mínimo de subsistencia y que se manifiesta directa o indirectamente. Hay manifestación directa y objetiva cuando recae sobre una riqueza evidenciada, como es la renta (aspecto dinámico de la riqueza) y el patrimonio (aspecto estático de la riqueza). La manifestación indirecta es cuando recae sobre una riqueza presunta como son los consumos o transferencias.

17. Los impuestos indirectos, los cuales utilizan el índice del gasto para medir la capacidad contributiva, son injustos en su aspecto económico y jurídico, por lo tanto, violan el principio constitucional de proporcionalidad y equidad.

18. Establecer muchos o pocos impuestos indirectos, es decir, la estrategia impositiva, es un poder absoluto del Poder Legislativo, por lo que la solución a este problema es político.

## PUBLICACIONES GENERALES

1. Alejo Francisco Javier "La Política Fiscal en el Desarrollo Económico de México". Seleccionadas de Miguel S. Wloneczek. La Sociedad Mexicana presente y futuro. Lecturas No. 8, 2a. reimpresión. Fondo de Cultura Económica. México 1983.

2. Arrijoja Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal. Segunda edición. Ed. Themis. México 1985.

3. Assar Lindbeck. Desigualdad y Política Redistributiva. Primera edición. Editorial Orbis, S.A. Barcelona 1984.

4. Bangs Robert S. Financiamiento del Desarrollo Económico. Traducción Roberto Reyes Mazzoni. Fondo de Cultura Económica. México 1971.

5. Becker Gary S. Teoría Económica. Primera edición en español. Primera reimpresión. Fondo de Cultura Económica. México 1982.

6. Branson William H. Teoría y Política Macroeconómica. Primera edición. Fondo de Cultura Económica. México 1985.

7. Burgoa Orihuela Ignacio. El Juicio de Amparo. Vigésimasegunda edición. Ed. Porrúa, S.A. México 1985.

8. Burgoa Orihuela Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional, garantías y amparo. Ed. Porrúa, S.A. México 1984.

9. Cabanellas Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. Octava edición. Editorial Heliasta, S.R.L. Buenos Aires 1974.

10. Chauyffet Chemor Emilio. Derecho Administrativo. Universidad Nacional Autónoma de México. México 1983.

11. Cortina Alfonso. Curso de Política y Finanzas Públicas de México. Ed. Porrúa, México 1977.

12. David Ricardo. Principios de Economía Política y Tributación. Primera edición en español. Primera reimpresión. Fondo de Cultura Económica. México 1985.

13. De la Garza Sergio Francisco. Evolución de los Conceptos de Renta y de Ganancias de Capital en la Doctrina y en la Legislación Mexicana durante el período 1921-1980. Primera edición. Colección de Estudios Jurídico. Volumen V. Tribunal Fiscal de la Federación. México 1983.

14. De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Decimatercera edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1985.

15. Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española. Decimonovena edición. Ed. Espasa-Calpe, S.A. Madrid 1970.

16. Eiroa Villarnovo Francisco Javier y Esteve Serrano Tomás A. Impuesto sobre el Patrimonio XXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero. Instituto de Estudios Fiscales. Ed. Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros. Madrid, España 1979.

17. Enciclopedia Jurídica Omeba. Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires 1968.

18. Faya Viesca Jacinto. Finanzas Públicas. Primera edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1981.
19. Flores Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicana. Vigésimasexta edición. Ed. Porrúa, S.A. México 1985.
20. Fraga Gabino. Derecho Administrativo. Vigésimocuarta edición. Ed. Porrúa, S.A. México 1985.
21. Giannini A. D. Instituciones de Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1957.
22. Giuliani Fonrouge Carlos M. Derecho Financiero. Volumen I. Tercera edición. Ed. Depalma. Buenos Aires 1984.
23. Jarach Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Liceo Profesional. Ed. CIMA. Buenos Aires 1957.
24. Jiménez G. Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Primera edición ECASA. México 1983.
25. Johnson Okhuysen Eduardo Andrés. Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal. Primera edición. Universidad Anahuac. Escuela de Derecho. México 1984.
26. Margáin Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Séptima edición. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1983.
27. Margáin Manautou Emilio. Nociones de Política Fiscal. Primera edición. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1980.
28. Martínez López Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Cuarta edición. Editorial ECASA. México 1982.

29. Nicolás López Jaime. La Política Fiscal en el Derecho y la Integración Regional. Tesis doctoral, UNAM. México 1985.

30. Palomar de Miguel Juan. Diccionario para Juristas. Primera edición. Editorial Mayo Ediciones, S de R.L. México 1981.

31. Pratt Fairchild Henry. Diccionario de Sociología. Primera edición en español. Décima reimpresión. Fondo de Cultura Económica. México 1984.

32. Pugliese Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Segunda edición. Ed. Porrúa, S.A. México 1976.

33. Revista Proceso. No. 496. 5 de mayo de 1986.

34. Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Segunda edición. Harla, S.A. de C.V. México 1986.

35. Rosemuj Tulio, Introducción a la Reforma Tributaria, Ed. Blume, Barcelona, 1980.

36. Sánchez León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Quinta edición. Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1980.

37. Schmolders Günter. Teoría General del Impuesto. Tercera edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1963.

38. Scott H. M. Curso Elemental de Economía. Primera edición en español. Decimasexta reimpresión. Fondo de Cultura Económica. México 1985.

39. Seldon Arthur y Rennance F. G. Diccionario de Economía. Primera edición. Editorial Orbis, S.A. Barcelona 1983.

40. Serra Rojas Andrés. Ciencia Política. Sexta edición. Ed. Porrúa, S.A. México 1981.

41. Shoup Carlos S. Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1980.

42. Villegas Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo I 3a. edición. 3ra. reimpresión, Ed. Depalma, Buenos Aires 1984.