

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL

**“EL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DE HOSPEDAJE, SU
IMPLEMENTACIÓN LOCAL: CRITICA AL DESTINO DE SUS
RECURSOS, EL CASO DE QUINTANA ROO”**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA
JOSÉ ANTONIO HUÍZAR ZAMORA**

CIUDAD UNIVERSITARIA

2009



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

**EL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DE HOSPEDAJE, SU IMPLEMENTACIÓN LOCAL:
CRITICA AL DESTINO DE SUS RECURSOS, EL CASO DE QUINTANA ROO**

INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO UNO	
1.- POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO: BASE CONSTITUCIONAL DEL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO	
1.1.- Concepto.	3
1.2.- Fundamento Constitucional.	12
1.3.- La Potestad Tributaria del Estado y la División de Poderes.	15
1.4.- Potestad Tributaria Federal.	17
1.5.- Potestad Tributaria Estatal o Local.	24
1.6.- Potestad Tributaria Municipal.	37
1.7.- Principios Constitucionales de la Potestad Tributaria.	44
1.7.1.- Principio de Legalidad.	48
1.7.2.- Principio de Proporcionalidad y Equidad.	52
1.7.3.- Principio del Destino de las Contribuciones a Cubrir el Gasto Público.	57
CAPITULO DOS	
2.- LOS IMPUESTOS	
2.1.- Concepto.	59
2.2.- Características de los Impuestos.	64
2.3.-Clasificación de los Impuestos.	70
2.3.1.- Directos e Indirectos.	71
2.3.2.- Personales y Reales.	72
2.3.3.- Con Fines Fiscales y Extra Fiscales.	73
2.3.4.- De Derrama, Fijos, Proporcionales, Progresivos y Regresivos	74
2.3.5.- Instantáneos y Periódicos.	75
2.3.6.- Federales, del Distrito Federal, Estatales y Municipales.	76
2.4.- Elementos de los Impuestos.	77
2.5.- La Obligación Tributaria	82
2.5.1.- Elementos de la Obligación Tributaria	83
CAPITULO TRES	
3.- EFECTOS DE LOS IMPUESTOS	88
3.1.- Efectos de los Impuestos que se pagan.	90
3.1.1.- La Repercusión.	91
3.1.2.- La Difusión.	96
3.1.3.- Utilización del Desgravamiento.	97
3.1.4.- La Absorción del Impuesto.	98
3.1.5.- La Amortización.	99
3.1.6.- La Capitalización.	100
3.2.- Efectos de los Impuestos que no se Pagan.	100
3.2.1.- La Elusión.	102
3.2.2.- La Evasión.	104

CAPITULO CUATRO

4.- EL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DE HOSPEDAJE, IMPLEMENTACIÓN LOCAL	107
4.1.- Antecedentes.	108
4.2.- Concepto.	112
4.3.- Clasificación.	112
4.4.- Elementos.	114
4.4.1.- Objeto.	116
4.4.2.- Sujeto.	119
4.4.2.1.- Sujeto Activo.	119
4.4.2.2.- Sujeto Pasivo.	120
4.4.3.-Hecho Imponible.	124
4.4.4.- Hecho Generador .	124
4.4.5.- Base.	125
4.4.6.- Tasa	127
4.4.7.- Obligaciones.	128
4.5.-Naturaleza Jurídica.	129
4.6.- Implementación del Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje en el Ámbito Local.	132
4.6.1.-El Nuevo Federalismo y la Desconcentración de Funciones.	135
4.6.2.- Autonomía Estatal y Fortalecimiento Municipal: Objeto y Destino del Impuesto Sobre Servicios de Hospedaje.	141
4.6.3.- Crítica al Ejercicio Local y Destino de los Ingresos derivados del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje. El caso de Quintana Roo.	146
4.6.4.- Propuestas y Conclusiones.	151

BIBLIOGRAFIA.

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por darme vida para llegar a este momento tan importante de mi vida y lograr una meta más en mi carrera.

A mi madre, por su amor, paciencia, comprensión y sobre todo por su caminar día a día junto al mío, compartiendo éxitos y fracasos y dándome la fuerza para nunca claudicar.

A mi padre, por su permanente ejemplo de lucha.

A la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, por la inigualable formación profesional y por la oportunidad de ser un mexicano que contribuya al crecimiento del país.

A mi asesor de tesis Licenciado Miguel Ángel Vázquez Robles, por ser un profesor ejemplar, por su confianza y apoyo, por permitirme recurrir a su experiencia y dirección las cuales fueron fundamentales para la creación de este trabajo.

A los Licenciados Patricia Reséndiz Camacho y Ricardo Macías Cabrera, por ser mis maestros en la vida profesional y por su tiempo y apoyo para la realización de este trabajo.

A mi familia, en especial a Mary y Julio por estar siempre conmigo y creer en mí.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como principal objetivo, realizar un análisis detallado del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje, abordando aspectos como sus antecedentes, definición, clasificación, elementos, obligaciones derivadas de su imposición, naturaleza jurídica, para después abordar de manera particular su implementación local, el objeto y destino de esa implementación, para concluir con una crítica al ejercicio y destino que de los recursos provenientes del citado gravamen, realiza el Estado de Quintana Roo.

Con el presente estudio se pretende hacer un recorrido desde el origen primario de toda contribución, mismo que recae en la Potestad Tributaria del Estado fundada en los artículos 31 fracción IV, 73 y 74 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que no son sino la Base Constitucional del Sistema Impositivo Mexicano, pasando por la relación de esa potestad con la división de poderes, su distinción entre federal, local y municipal y los principios constitucionales que la rigen y que constituyen sus ejes rectores para no agraviar con su ejercicio las garantías individuales de los gobernados.

Asimismo, se analizarán los aspectos más importantes de los impuestos como uno de los tipos de las contribuciones en general para así proporcionar un marco amplio donde se verá su concepto, las características particulares de este tipo de contribución, sus clases para distinguir uno de otro y por supuesto sus elementos esenciales, aquellos sin los cuales no podrían existir.

Por último, antes de entrar al tema medular del presente estudio que como se expuso en el párrafo primero anterior es el Impuesto sobre Servicios de Hospedaje, no podíamos dejar de lado a los efectos de los impuestos, así, los desglosaremos uno a uno diferenciándolos entre los que pagan y no se pagan; todo anterior a efecto del proporcionar ampliamente la base estructural en materia impositiva para mayor comprensión del tema particular del presente estudio.

El Impuesto sobre Servicios de Hospedaje es una contribución relativamente nueva y que es resultado de una importante reforma en materia fiscal que realizó la Federación, en la que se reformaron leyes y en la que se implementó quizá incipientemente la idea de un Nuevo Federalismo con la intención de que se generara una mayor autonomía Estatal y se fortalecieran los Municipios; de ahí resulta la oportunidad de realizar el análisis de un impuesto cuyo establecimiento estaba lleno de expectativas, luego entonces un ejercicio ineficiente del mismo, en el caso concreto por parte del Estado de Quintana Roo, aunque pasa en casi todas las Entidades Federativas, es merecimiento de sobra para ser criticado y estudiado.

CAPITULO UNO

1.- POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO: BASE CONSTITUCIONAL DEL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO.

1.1.- Concepto.

Nos encontramos ante un tema discutible en cuanto a su denominación, toda vez que no existe uniformidad de criterios y opiniones entre los conocedores e investigadores del Derecho Tributario para definir esta cuestión, ya que para algunos se le identifica como poder impositivo, para otros es el Poder Tributario, también se le conoce como supremacía tributaria, soberanía tributaria o Potestad Tributaria propiamente dicha según nuestra opinión; lo cierto es que en todos los casos o enfoques se conduce a un solo punto, que consiste en explicar o definir el modo o manera que usa el Estado para obtener recursos tributarios que sirvan para sufragar el gasto público, haciendo uso de su soberanía o autoridad.

En la doctrina existe una corriente con la cual concuerdo, misma que recomienda no se utilice el término o expresión Poder Tributario, porque ello da o pudiera dar a entender la existencia de otro poder del Estado diferente de los que tradicionalmente señala la Teoría del Estado y la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, estos son el Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y que para evitar esa incertidumbre y discusión en la denominación del tema que nos ocupa, que simple y adecuadamente se use la terminología “Potestad Tributaria”, para aludir a la facultad del órgano que legisla los tributos, al órgano que determina, cobra y los administra y al órgano que

resuelve los conflictos tributarios; lo anterior porque en cierto modo los tres poderes del Estado intervienen en la Potestad Tributaria para alcanzar un respeto a las garantías individuales y sobre todo al principio de legalidad que como todos sabemos debe regir a toda obligación contributiva.

En lo personal pienso que la potestad tributaria del Estado, es la atribución legal que confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial y que debe ejercerse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico.

Prácticamente la Potestad Tributaria se ejercita por el Poder Legislativo en el momento de dictar las leyes de carácter general, obligatorio e impersonal en el rubro tributario, en donde se definen los elementos fundamentales de la obligación respectiva, tales como veremos en el capítulo siguiente sujetos activo, pasivo, objeto, base, cuota, tarifa, forma y periodo de pago, exenciones, etc. Es así que para el ámbito federal dicha atribución es ejercitada por el Congreso de la Unión formado por dos Cámaras la de Diputados y la de Senadores cuyo proceso legislativo tributario ya se ha mencionado. Para las entidades federativas y municipios se cuenta con una Legislatura Local, que se encarga de discutir y aprobar las leyes fiscales de esas esferas de gobierno, y por lo tanto en esa actividad, es evidente e indiscutible que está la Potestad Tributaria en cuestión.

Ahora bien, la Potestad Tributaria como hemos visto, es consustancial a la razón de ser o existencia del propio Estado, desde el momento que surge como una forma superior de organización social, se ve en la necesidad de allegarse recursos para sufragar sus múltiples compromisos de orden público y de interés social, mismos que realmente son sus fines últimos y por ello la vía fundamental para lograrlo ha sido mediante el establecimiento de contribuciones provenientes del patrimonio de los particulares, pero cabe hacer notar que esta situación desde un inicio fue establecido mediante un sistema normativo para que los súbditos quedarán obligados para con el poder público en hacer sus aportaciones con un carácter general y proporcional, sin perder de vista que en los tiempos más remotos se hizo en una forma arbitraria, injusta y desproporcionada, pero con el tiempo al establecer las normas constitucionales de cada Estado se empezaron a observar los principios fundamentales de la obligación contributiva, y es cuando se empieza a hablar de justicia tributaria.

Según Carlos M. Giuliani Fonrouge, la expresión Poder Tributario o Potestad como hemos dicho que es más conveniente “significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción, Este concepto tan genéricamente expresado ha dado lugar a interpretaciones diversas, que comienzan con la terminología. Hay quienes hablan de supremacía tributaria (Berliri) de potestad impositiva (Micheli), de Potestad Tributaria(Cocivera, Alessi-Stammati), Poder Tributario, Concebido como “Poder General del Estado” aplicado a determinado sector de la actividad estatal, la imposición (Hesel), pero son variantes de la idea

expuesta. Quienes se refieren al impuesto, lo hacen en consideración a que, indudablemente, es el tributo típico y la base fundamental del ordenamiento de todos los gravámenes, pues en verdad, tanto el impuesto como la tasa y las contribuciones especiales tienen análoga estructura jurídica y reconocen el mismo origen (Poder de Imperio), diferenciándose por la naturaleza del presupuesto de hecho que se determina por circunstancias extrajurídicas o metajurídicas.”¹

El autor en cita agrega que “para Berliri existe sinonimia entre las expresiones Poder y Potestad, se decide a favor de otra distinta: Derecho de Supremacía Tributaria. Por su parte Narciso Amorós prefiere utilizar la expresión de Poder Tributario y no la de Potestad Tributaria, porque la primera parece más unida a la idea de soberanía, mejor dicho al concepto etimológico de soberanía como situación de preminencia sobre todos, pues en el Poder Tributario aparece claramente esta concepción. Por nuestra parte no hallamos diferencia sustancial alguna entre ambos vocablos, pero, en general, usaremos la expresión Potestad, sin que ello implique que la utilización de la palabra Poder sea errónea, ya que su uso se hará cuando la frase lo haga aconsejable.”²

Por su parte Gian Antonio Micheli, argumenta que “se habla frecuentemente de Poder Tributario o Poder de Imposición para indicar tanto el poder legislativo, en cuanto se dirige al establecimiento de normas tributarias, como para indicar el poder de la administración pública llamada a aplicar dichas normas. Los dos

¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero, Ediciones de Palma*, Buenos Aires, Argentina, 1976, Volumen I. Pág. 268.

² *Ibid.* Pág. 269.

significados son legítimos pero es necesario tener cuidadosamente separados los dos momentos que se examinan diferenciados. El Poder Legislativo encuentra límites jurídicos en el momento del establecimiento de las normas tributarias y este poder que es expresión de la soberanía se define como potestad normativa tributaria para subrayarlo y distinguirlo en contenido del Poder Administrador del Estado, que tiene a su cargo la función de aplicar las normas en donde se definen los tributos o impuestos. Así se usan expresiones como potestad o poder tributario y poder de imposición abstracto y concreto para individualizar los dos momentos citados, concretamente uno corre a cargo del Poder Legislativo que es el encargado de crear los preceptos tributarios en sentido abstracto, general y obligatorio; y el Poder Ejecutivo que es el encargado del segundo momento consistente en concretizar la obligación tributaria, determinarla y exigirla, y se trata de dos fenómenos jurídicos complementarios y relacionados entre si y que le dan vida al Poder Tributario o de imposición.”³

Para Sergio Francisco de la Garza “recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de sus atribuciones que le están encomendadas”.⁴ El propio autor cita en su obra a Miguel Valdés Villarreal, quien señala que “con la soberanía, la potestad (poder tributario) comparte de cierto modo las características de poder supremo, en lo económico; inalienable, en cuanto se pueda comprometer, dar

³ MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Derecho Tributario*. Traducción y estudio preliminar de Julio Banacloche. Editorial de Derecho Financiero. Edersa. Madrid, 1975. Págs. 141 y 142.

⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, México, 2006. Págs. 212 y 213.

en garantía, transigir o arrendar la manera de los negocios privados; y solamente limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la Unión y de funciones o competencia de la autoridad”.⁵

Para Mayolo Sánchez “el Poder Tributario del Estado o Poder Fiscal, podemos definirlo como la facultad legal que tiene para imponer y recaudar tributos a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial, para estar en condiciones de cumplir con las atribuciones que le están encomendadas”.⁶

Para dar nuestra concepción de lo que es la potestad tributaria del Estado considero indispensable tocar aspectos fundamentales del Derecho Administrativo que están enfocados a justificar o explicar de donde emana dicha facultad. En efecto, sería adoptar un criterio muy positivista y radical el decir simple y llanamente que la potestad tributaria es una facultad que tiene el Estado emanada de la norma jurídica, sin tomar en cuenta todas aquellas circunstancias que justifican dicha facultad.

En primer término se debe de considerar que el Estado por su naturaleza y por orden constitucional enmarcado en los artículos 73, 89 y 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos tiene una función pública que

⁵ VALDÉS VILLARREAL, Miguel. *Principios Constitucionales que regulan las Contribuciones*, en “Estudios de Derecho Público Contemporáneo”. México, 1972. Pág. 331.

⁶ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. *Derecho Tributario*. Editorial Porrúa, México, 1999. Pág. 66.

satisface con el cumplimiento de lo que se denomina Cometidos o Fines de Orden Público. Los cometidos del Estado se realizan a través de lo que se conoce como el Poder Público, siendo éste “el conjunto de los órganos en que se encuentra depositada la autoridad de los diferentes Poderes del Estado, es decir, todas aquellas instituciones, organismos o autoridades que ejecutan las facultades que a cada Poder que conforma el Estado le otorga la Constitución General de la República”.⁷

Ahora bien, qué debemos entender por cometido o actos del poder público. El cometido o cometidos del Poder Público pudiéramos definirlos como el acto o actos que ejercen o desarrollan las autoridades que conforman los Poderes de la Unión.

Evidentemente no todos los cometidos o actos del Poder Público tienen la misma naturaleza o trascendencia, el Poder Público desarrolla sus cometidos de acuerdo a las necesidades esenciales y generales, por una parte del Estado y por la otra de los gobernados; es por ello que los cometidos pueden dividirse en esenciales y generales.

Los primeros son aquellos que se realizan o desarrollan en función a la estructura del Estado y su perseveración, por lo que dichos cometidos son:

1. Defensa;

2. Garantizar la integridad del Estado,

⁷ CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo. *Derecho Administrativo Mexicano*. Cárdenas Editores. México, 2000. Pág. 327.

3. Seguridad interior;

4. Hacienda;

5. Justicia, y

6. Relaciones Exteriores.

Por otra parte, nos encontramos con los cometidos en general, cuya naturaleza y finalidad son, la de satisfacción de las necesidades colectivas, como por ejemplo: Servicio de Transporte, Servicio de Agua, Servicio de Energía Eléctrica, Servicio de Drenaje, limpia, etc.

Independientemente de lo anterior el Estado tiene cometidos en los cuales por su naturaleza y finalidad debe de intervenir.

Podemos decir que es el caso de los cometidos de carácter social como lo son: la Salubridad, la Asistencia y Seguridad Social, estos cometidos son de vital importancia para el Estado, toda vez que en función a la satisfacción de los mismos la colectividad, los gobernados, tienen una vida digna; como ejemplo de lo anterior podemos hablar de las campañas de vacunación, la Salubridad en lugares apartados de las ciudades, la Asistencia Social en el caso de niños en situación de calle, abandonados o personas de la tercera edad

desprotegidos, etc., lo que permite dentro de las posibilidades de la actividad del Estado una vida digna de los gobernados.

Por otro lado, existen cometidos privados asumidos por la Administración Pública y que se denominan de tal forma porque benefician a un sector identificado de la población, poniendo como ejemplo: Servicio de Agua potable, Servicio de Energía Eléctrica, Servicio de Alcantarillado, Mercados, Rastros, etc.

Por lo expuesto en los párrafos que anteceden, se puede afirmar que el Estado a través de los órganos que conforman el Poder Público realiza una actividad que requiere de recursos para lograr sus objetivos o fines; dichos objetivos no son indiscriminados o conforme a la voluntad de la Administración Pública, sino que se encuentran perfectamente delineados en nuestro sistema jurídico, es por ello que para cumplir dichos cometidos y siguiendo el principio de legalidad que de conformidad a la Constitución Política Mexicana rige a la actividad del Estado, los recursos que se requieran para sufragar y responder a dicha encomienda deben de estar sustentados en una norma jurídica que regule la actividad recaudatoria, su administración y aplicación. En ese orden de ideas podemos definir a la potestad tributaria como la facultad del Estado derivada de una norma jurídica, dictada por el Poder competente para imponer la obligación a las personas físicas o morales que se adecuen a la hipótesis normativa de contribuir al gasto público.

Para concluir podemos establecer que la Potestad Tributaria emana de una norma jurídica emitida por el Poder competente del Estado, que implica el establecimiento de la obligación, la administración, la recaudación y la aplicación de recursos que requiere el Estado para cumplir con sus cometidos.

1.2.- Fundamento Constitucional.

La Potestad Tributaria del Estado se encuentra regulada en cuanto al fondo en el artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la República que a la letra dice:

Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

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

Asimismo, conforme a lo expresado en el punto precedente, las funciones del Poder Público se encuentran en marcadas en los artículos 73, 89, y 94 de nuestra Carta Magna, que contiene las facultades de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, respectivamente.

Resulta importante realizar un análisis del artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la República, que es el precepto básico y fundamental

en el que se sustenta la Potestad Tributaria, el cual nos da los siguientes elementos:

- A) La contribución;
- B) Gasto público;
- C) Potestad Tributaria a nivel Federal, Estatal, del Distrito Federal y Municipal;
- D) Proporcionalidad y equidad del tributo, y
- E) El tributo debe estar establecido en una ley.

Por lo que hace al término contribución, este debe de entenderse como un gravamen que es impuesto a las personas por parte del Estado, consistente en una aportación de carácter pecuniario que recae sobre su patrimonio.

Dicha contribución deberá aplicarse al gasto público, mismo que debe de entenderse como la actividad del Estado en función a sus cometidos para proporcionar bienes y servicios con el objeto de satisfacer las necesidades colectivas.

Por otra parte, nuestra Carta Magna distingue la potestad tributaria en los distintos niveles de Gobierno, tal como se aprecia claramente en lo dispuesto por los artículos 73 fracciones VII y XXIX, 115, 117 y 124 del ordenamiento legal en cita, que establecen entre otras cosas, las facultades Federales en materia impositiva, la de los Estados integrantes de la Unión; la organización de los Municipios, este último como base de la división territorial de la

Federación; limitaciones en materia de potestad tributaria a los Estados para su no intervención en el ámbito de competencias de la Federación; y en general el señalamiento del campo de acción Estatal, respectivamente; sin embargo, no menos cierto es que el ejercicio general y la expresión más fiel de lo que se ha dado por denominar Potestad Tributaria lo encontramos en el citado artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de nuestro país.

Para poder decir que un tributo es proporcional y equitativo se ha seguido tanto en la doctrina como en la práctica, e incluso con criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la teoría de Adam Smith que en términos genéricos señala que el tributo o contribución debe de estar en función del ingreso; sin embargo se considera que dicha teoría se encuentra rebasada, en virtud de que no es única y exclusivamente el ingreso el que se debe de tomar en cuenta para establecer la carga tributaria, sino que existen otros factores como el consumo tanto a nivel nacional, como el que se realiza sobre artículos de procedencia extranjera, la exportación de mercancías, la propiedad privada, el hospedaje, etc., es decir la carga impositiva para que sea proporcional y equitativa debe tomar en cuenta no solamente el ingreso, sino también la naturaleza del bien o servicio a gravar.

Por último, el multicitado precepto constitucional sujeta en forma taxativa y obligatoria a que cualquier contribución debe estar contenida y sujeta a una ley emanada del Congreso de la Unión, Asamblea Legislativa del Distrito Federal, en su caso, así como de las Legislaturas Locales.

1.3.- La Potestad Tributaria del Estado y la División de Poderes.

Aspecto trascendental y por demás importante es el de revisar a la Potestad Tributaria del Estado desde el punto de vista de su operatividad dentro de la División de Poderes, es decir, Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial.

Como hemos señalado la Potestad Tributaria es una facultad del Estado para imponer a las personas que se encuentran dentro de su territorio el pago de contribuciones; sin embargo las contribuciones siguiendo el principio de legalidad deben estar expresadas en una norma jurídica. Es precisamente el Poder Legislativo por conducto de las Cámaras de Diputados y de Senadores el encargado de la elaboración de dichas normas, en efecto el artículo 74 fracción IV párrafo primero, segundo y tercero de la Constitución General de la República señalan:

Artículo 74. *Es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados:*

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

Por otra parte, el Ejecutivo presenta a la Cámara de Diputados la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos en términos del artículo 74 fracción IV párrafos segundo y tercero del ordenamiento legal antes mencionado, que textualmente establece:

Artículo 74.

IV. El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de ley de ingresos y el proyecto de presupuesto de egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el presupuesto de egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de ley de ingresos y el proyecto de presupuesto de egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre.

Por su parte, el Congreso a través de sus dos Cámaras analiza la iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación y en caso aprobarla se turna al Ejecutivo para su promulgación, tal como se ve más adelante.

Por otra parte el artículo 89 fracción I del propio ordenamiento legal señala que es facultad del Presidente de la República “Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.”

1.4.- Potestad Tributaria Federal.

Es indiscutible que por mandato de nuestra Carta Magna, el Gobierno Federal ha legitimado dos tipos de poderes tributarios en su esfera de competencia, mismos que los doctrinarios han dado en llamar como concurrente y privativo, el primero de ellos tiene su respaldo en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución, al decir que es facultad del Congreso de la Unión, el imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, esto quiere decir que se encuentra en posibilidad de dictar leyes que vengan a gravar materias, actos u operaciones que estén no expresamente señaladas en la Ley Suprema como privativas de su esfera de competencia, pero tampoco están prohibidas, de tal manera que puede concurrir con las entidades federativas para establecer contribuciones que pueden dar margen al problema de la doble o triple tributación sobre la misma utilidad, rendimiento o riqueza de las personas físicas o morales cuya situación coincida con el hecho generador del tributo, lo que por lógica e injusticia merma y empobrece a los contribuyentes involucrados, porque en ese sector el legislador federal no deja de abusar o cuando menos extralimitarse en su potestad impositiva, ante la carencia de reglas específicas que delimiten su campo de actuación, facultad que ha llegado para quedarse y se ha legitimado al expedirse la Ley de Coordinación

Fiscal de la Federación, para crear impuestos federales únicos en la esfera concurrente, a cambio de las participaciones que en el rendimiento de los tributos coordinados reciban los Estados y Municipios, pero condicionado a que estos últimos no establezcan gravámenes sobre las materias que son motivo de la coordinación, permitiéndole fijar la regla del juego tributario al gobierno federal tanto a nivel nacional como local, además existen tributos netamente Federales que son muy redituables como son: los impuestos sobre la renta, al valor agregado y algunos rubros que están contemplados en la ley sobre producción y servicios, el de tenencia de vehículos y sobre automóviles nuevos, etc.

La potestad tributaria concurrente de la Federación también encuentra otro apoyo en el artículo 124 de la Carta Magna , al decir que las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados; asimismo en la parte conducente los artículos 115 y 117 de la Constitución General de la República que establecen entre otras cosas las facultades en materia impositiva de Estados y Municipios, así como prohibiciones expresas para no intervenir en la esfera de competencial del poder de la unión.

De tal manera que estos preceptos enlazándolos con la comentada fracción VII del artículo 73 del mismo ordenamiento legal, el Congreso de la Unión se encuentra autorizado para establecer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el gasto público de esa esfera de gobierno, y que por supuesto no estén enumeradas o consideradas las materias sobre las cuales se pueda ejercitar la potestad tributaria en comento, propia de lo que se entiende como

conurrencia impositiva, terreno en el cual también es posible instituir tributos para las entidades federativas y municipios, en donde por lógica como ya lo mencionamos, se puede caer en el problema de la doble o triple tributación sobre los mismos objetos o ingresos gravables, con grave perjuicio para la economía de los gobernados.

La llamada potestad tributaria privativa, propia o exclusiva de la Federación encuentra fundamento en los artículos 73 fracciones IX, X y XXIX, 117 fracciones IV, V, VI y VII, 118 fracción I y 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de donde se desprenden las diversas materias, capitales, ingresos, actos u operaciones que pueden ser gravados por la Federación, y que de ellos existe prohibición para las legislaturas locales establecer contribuciones de carácter estatal o municipal.

Ahora profundicemos un poco en las contribuciones derivadas de este tipo de Potestad Tributaria exclusiva de la Federación y que constituyen la mayor parte de la actividad recaudatoria del Estado Mexicano:

En específico se trata de las siguientes cuestiones que le dan sustento:

a) Sobre Comercio Exterior, se refiere a las contribuciones que el Congreso de la Unión puede establecer sobre la importación y exportación de bienes y servicios o por el tránsito de personas y cosas que llegan o salen del territorio nacional y que llevan como finalidad cubrir el gasto público.

A los anteriores se les identifica como impuestos o derechos al tránsito de cosas, bienes, personas y servicios que entran o salen del territorio nacional lo cual a su vez permite su control, identificación, ubicación y conocer su origen y destino, este tipo de tributos también se les denomina según la doctrina como de carácter alcabalatorio, cuyos alcances también comprenden, el gravar la circulación de personas, cosas, mercancías dentro de dicho territorio, ya sea que entren, salgan o atraviesen alguna o varias de sus entidades federativas o municipios, en observancia de los artículos 73 fracción XXIX, 117 fracciones IV a la VII, 118 fracción I y 131 de la Constitución Política Federal.

Cabe mencionar que la alcabala originalmente fue un impuesto de traslación de dominio o enajenación de ciertos bienes, convirtiéndose después en un gravamen a la circulación interior de la mercancías por el territorio de un Estado, y finalmente se ha ampliado el hecho imponible y se le ha ubicado como una contribución que debe cubrirse por el tránsito de personas, cosas, mercancías, vehículos o insumos dentro de las entidades federativas, o por entrar o salir en un país determinado, y la facultad para establecerlo es netamente del ámbito Federal.

Desde la época de la colonia, las provincias y posteriormente los Estados impusieron tributos que gravaban la entrada y la salida de mercancías dentro de su circunscripción territorial, y se llamaba peaje cuando gravaban el tráfico de las personas y el de alcabala si gravaban el de mercancías, insumos o vehículos, actualmente se ha utilizado en una forma genérica y unificada la expresión “alcabala “ para establecer contribuciones sobre el tránsito de

personas, cosas, mercancías o vehículos, de tal manera que ha perdido utilidad la expresión peaje.

En efecto, el objeto de los impuestos al comercio exterior (importación y exportación) esta constituido por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías, bienes, productos, servicios y los medios en que se transporten o conducen, así como el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada y salida de mercancías conocidas como actos de importación y exportación.

Los sujetos pasivos son las personas físicas y morales, propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados o agentes aduanales, que introduzcan o extraigan del territorio nacional mercancías productos, artículos, efectos y cualesquiera otra clase de bienes, incluyendo a sus medios de transporte que se equiparen a la importación o exportación de bienes y servicio de conformidad con a Ley Aduanera y demás disposiciones relativas.

La base gravable del impuesto de importación o exportación, es el valor normal de los bienes, mercancías, insumos, vehículos o servicios a importar o exportar, mismo que debe de corresponder a la fecha de su llegada al territorio nacional, como consecuencia de la compra-venta efectuada en condiciones de libre competencia entre el comprador y el vendedor, corroborándose con la nota de venta, factura, precio oficial, valor comercial de mercado o avalúo practicado.

El pago de los impuestos respectivos y derechos se hará por los importadores o los exportadores al presentar en la aduana respectiva el pedimento de su trámite, antes de que se actúe el mecanismo de selección aleatoria o configuración de dicho acto, lo cual debe ocurrir antes de retirar las mercancías, insumos o vehículos del recinto fiscal o aduana.

La cuota o tarifa, es el tanto por ciento o la cantidad que en forma específica debe aplicarse legalmente sobre su base, según el tipo de importación o exportación, y que se encuentre en vigor al momento de configurarse esa operación.

Diversos tratadistas de Derecho Fiscal, han clasificado los impuestos alcabulatorios en: al tránsito, de extracción, de introducción y diferenciales.

Los impuestos al tránsito son aquellos que recaen sobre el simple paso de las mercancías por el territorio de una entidad, viniendo de otra y destinada a una tercera.

Los impuestos de extracción, gravan la exportación o salida de productos, insumos, vehículos o bienes de una entidad federativa, provenientes de otra provincia o del extranjero.

Los impuestos de introducción o importación son los aplicables a la entrada de mercancías a una entidad federativa provenientes de otra provincia o del extranjero.

Los impuestos diferenciales, esta clase de tributos se instituyen por la entrada o salida de productos, bienes, vehículos o insumos en un país determinado con distintas cuotas o tarifas relativas a su importación o exportación.

b) Sobre aprovechamiento y explotación de recursos naturales ambos rubros comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; se refiere al establecimiento de tributos sobre bienes del dominio directo de la nación.

c) Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; se trata de otra facultad privativa de la Federación para establecer contribuciones en relación con el servicio público que presten las personas físicas y morales en las materias de banca y crédito a través de instituciones de banca múltiple y de desarrollo de conformidad con la ley de Instituciones de crédito y demás disposiciones aplicables en ese rubro. De igual forma le compete gravar las actividades desarrolladas por instituciones nacionales de seguros; sociedades mexicanas privadas, facultadas para practicar operaciones de seguros, por compañías extranjeras autorizadas para operar en la República Mexicana el servicio de seguros y sus actividades conexas, en congruencia y apego a la Ley General de Instituciones de Seguros, Ley Sobre el Contrato de Seguro; Ley Federal de Instituciones de Fianzas; Ley del Impuesto Sobre la Renta y demás disposiciones fiscales aplicables en dichas materias.

d) Por otra parte, también se reserva el derecho exclusivo a gravar sobre los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; de la misma Constitución Política Federal se desprende esa potestad tributaria; lo anterior de acuerdo a lo establecido por el artículo 73 fracción XXIX, punto 4°, servicios tales como los relativos a la radiotelegrafía, comunicación vía satélite, ferrocarriles, transporte aéreo, transporte marítimo, transporte público federal terrestre y mucho más.

e) Impuestos Especiales Sobre Producción y Consumo de: energía eléctrica; tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal y cerveza;

1.5.- Potestad Tributaria Estatal o Local.

La Potestad Tributaria Estatal o Local es una atribución legal que por mandato constitucional debe ejercitar la Legislatura Local, para dictar las leyes respectivas que establezcan las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público en esa esfera de gobierno.

Para el maestro Narciso Sánchez Gómez se trata como su nombre lo indica del “Ejercicio de un mandato público conferido al Congreso Local, en virtud del cual, puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza, ganancias o ingresos en una forma proporcional y equitativa que

dispongan las normas jurídicas relativas, y cuyo destino va enfocado a cubrir el gasto público, que es programado en el presupuesto de egresos que se apruebe legalmente.”⁸

Dicha potestad a que se refiere el autor es incierta, preocupante y discutible desde el punto de vista del Derecho Constitucional, ante la falta de claridad e imprecisión en nuestra Constitución; es un problema añejo que según algunos autores viene desde las Constituciones Federales de 1824, 1857 y en la vigente de 1917, ante la falta de reglas específicas que delimiten las esferas de acción tributaria de las entidades federativas y municipios, sobre todo porque no hay un claro señalamiento de las materias sobre las cuales se puede ejercitar el Poder Tributario de los Estados de la República, para muestra el artículo 124 de la Constitución que establece que será competencia de las entidades federativas todo lo no expresamente reservado a la Federación, es decir, todo un mundo de posibilidades.

En ese mismo sentido, tradicionalmente y en una forma incierta la Suprema Corte de Justicia de la Nación y algunos tratadistas del Derecho Fiscal han sostenido que la potestad tributaria local se le ubica como concurrente, en vista de que la Constitución Política Federal no le finca, ni le señala materias o fuentes que puedan ser gravadas como propias o exclusivas de ese ámbito de gobierno, y ante esa situación imprecisa se ha llegado a la convicción, de que partiendo del artículo 124 de la Ley Fundamental del país, la potestad en cuestión indiscutiblemente se le debe identificar como del tipo “concurrente”, al decir que: “Las facultades que no están expresamente concedidas por esta

⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Editorial Porrúa. México, 1999. Pág.108.

Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados”; lo anterior como consecuencia lógica quiere decir, que podrán establecer tributos sobre aquellas materias u objetos gravables que no están reservados a la Federación, también cabe agregar que tampoco pueden hacerlo sobre los rubros tributarios que enumera el artículo 115 de la Carta Magna a favor de los Municipios sobre la serie de actos y operaciones relacionados con la propiedad inmobiliaria y por los servicios públicos que prestan las autoridades de las comunidades.

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

También se puede sostener que no obstante dicha imprecisión sobre la potestad tributaria de las entidades federativas, esa atribución no deja de encontrar respaldo más que en los artículos 31 fracción IV, 40, 41 y 116 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al decir el primero de ellos que: es obligación de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, tanto de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, en donde se toma como punto de partida la residencia de los contribuyentes y conforme a las leyes que se expidan para cada esfera de gobierno

mencionadas; en el segundo es evidente la indicación de que, es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República Representativa, Democrática, y Federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de la Ley Fundamental, es decir la Constitución; lo que nos confirma que en esa norma encontramos la esencia, fundamento y el sustento básico del federalismo mexicano, la existencia de dos ámbitos de competencia fundamentales, el federal y el estatal o local, con total autonomía e independencia cada uno de ellos para gobernarse en sus regímenes interiores, y con la autoridad necesaria para cumplir la razón de ser de dicho federalismo; en el tercer artículo citado, es atendible lo siguiente; el Pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por nuestra Constitución Federal y las de cada uno de los Estados, claro sin que éstas últimas en ningún caso puedan contravenir lo establecido por el llamado Pacto Federal; de lo anterior resulta por demás evidente la plena independencia que debe existir para el ejercicio del Poder Público Federal y de los Estados dejando subsistente la obligación que existe entre estas dos esferas de gobierno de respetarse y no contravenir al Pacto Federal; regla que no ha dejado de quebrantarse con el surgimiento de los convenios de coordinación fiscal y ahora más con el famoso Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, que le han restado autoridad a las entidades federativas para establecer sus contribuciones al renunciar parcialmente al ejercicio de su potestad tributaria, a cambio de las participaciones en las cada vez más numerosas contribuciones

federales que son la base de dicho sistema nacional de coordinación fiscal; finalmente en el artículo 116, es atendible la división de poderes en el ámbito local al decir que el Poder Público de los Estados se dividirá para su ejercicio, en Ejecutivo, Legislativo, y Judicial, y que no podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un solo individuo; que los Poderes de los Estados se organizarán conforme a la Constitución de cada uno de ellos. En estas condiciones tal y como lo hemos venido diciendo para el caso del ámbito Federal, corresponde al Poder Legislativo Local de crear las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público de ese ámbito de gobierno, al expedir las leyes fiscales con carácter general, obligatorio e impersonal. Al poder Ejecutivo de igual modo que al Federal, le compete determinar, recaudar y exigir las contribuciones que se causen en cada situación concreta y específica, asimismo debe administrarlas para cubrir el gasto público correspondiente. Al Poder Judicial se le autoriza para resolver los conflictos que surjan entre particulares, y en el caso de los conflictos fiscales su tramitación y resolución en una mayoría de casos son resueltos por el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como por el Poder Judicial Federal, este último mediante el juicio de amparo.

De ese modo, ante la falta de una potestad tributaria privativa y expresa de los Estados de la República conforme a nuestra Ley Suprema, es necesario y urgente reformar dicho ordenamiento legal fundamental para que en su artículo 116 se adicione una fracción que contenga las materias tributarias exclusivas de ese nivel de gobierno y que de preferencia desaparezca la concurrencia impositiva federal, estatal y municipal, sobre los mismos objetos o ingresos

gravables, ya que esa regla imperante ha sido culpable de la doble y triple tributación que tanto daño ha ocasionado a la economía de los contribuyentes y del propio fisco mexicano, siendo además una muestra y prueba irrefutable de un sistema constitucional y fiscal deficiente, impreciso, obsoleto e injusto que debe modificarse por conveniencia de todos los gobernados para obtener entre otras cosas estabilidad económica y social.

En esas condiciones, la Federación debe ceder parte de las materias o actividades que son gravadas tanto en su esfera privativa, como concurrente, a favor de las entidades federativas, para integrar en forma clara, contundente y explícita los rubros que deben cimentar el poder tributario privativo local, mediante tal vez, una reforma constitucional que se emprenda previa consulta popular de los sectores público, social y privado, para que queden claramente delimitadas las competencias de acción tributaria Federal, Estatal y Municipal, y que de una vez por todas desaparezca del escenario jurídico nacional la discutida, injusta y perjudicial concurrencia impositiva.

La Federación debe dar margen para que impuestos como por ejemplo los aplicados al valor agregado, sobre automóviles nuevos, sobre adquisición de vehículos, sobre loterías, juegos permitidos y espectáculos públicos, hospedaje, entre otros, queden incorporados constitucionalmente a la potestad tributaria de las entidades federativas y no como pasa actualmente donde de hecho algunas de las contribuciones señaladas son impuestas y cobradas por los estados o municipios, pero esto solo como una concesión que hace la Federación, misma que fundamenta con alguna laguna constitucional, pero que

deja tanto a los Estados y sobre todo a los contribuyentes en la incertidumbre de que en cualquier momento la Federación quiera regresar a su competencia la imposición y cobro de la contribución, dando lugar a dos posibles escenarios; el primero consistente en que los gobiernos estatales dejen de percibir el ingreso por el retiro de su competencia la contribución de que se trate y el segundo, relativo a que suponiendo no se retire el tributo de su competencia, pero que la Federación también lo cobre surgiendo así la insostenible doble tributación; por supuesto también la Federación debe respetar los otros ingresos tributarios que le competen a las entidades federativas por concepto de los derechos y contribuciones especiales que en su caso operen, conforme a su marco constitucional.

En ese mismo orden de ideas el tratadista Sergio Francisco de la Garza, argumenta lo siguiente: “Es una opinión muy extendida y aún sostenida por la Suprema Corte y por los tratadistas, que el fundamento constitucional del poder tributario de los Estados, reside en el artículo 124 de la Constitución Federal, el cual dispone que “Todas las facultades que no estén en esta Constitución expresamente concedidas a la Federación se entienden reservadas a los Estados.” Una disposición similar se contiene en el artículo décimo de la Constitución de los Estados Unidos de América: “Los poderes no delegados a los Estados Unidos por esta Constitución, ni prohibidos por ella a los Estados son reservados para los Estados, respectivamente, o para el pueblo.

“Sin embargo tengo la opinión de que el artículo 124 de la Constitución Federal Mexicana no es aplicable a la distribución de poderes tributarios.

“En materia de tributación no existe un poder tributario reservado a los Estados, aún cuando la Constitución confiere algunos poderes tributarios exclusivos a la federación. Es una doctrina no discutida que la Constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los Estados en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas a la federación y algunas otras prohibidas a los Estados.

“Por tanto, el artículo 124, que es indudablemente aplicable a otras materias distintas a la tributaria, no es utilizable para ésta. Me parece que el poder tributario de los Estados está fundado en otros preceptos de la Constitución, particularmente en el artículo 40, que dispone que: “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República Representativa, Democrática, Federal, compuesta de Estados libres soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos por una Federación establecida según los principios de ésta ley fundamental. “Es en la autonomía y soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de los Estados, puesto que es reconocido universalmente que la soberanía implica el poder de tributación y que la falta de dicho poder significa ausencia de soberanía...”⁹

El investigador Emilio Margáin Manautou al hablar de la competencia impositiva de los Estados entre sí, dice que: “Sobre este problema poco se ha escrito en México, y nuestros tribunales no han resuelto casos originados por la concurrencia de dos o más Estados en gravar el mismo ingreso, persistiendo la

⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* Págs. 241 y 242.

anarquía que se ha tratado de solucionar con la Ley Federal de Coordinación Fiscal.

“Ha contribuido a complicar su solución lo que nos dice el artículo 31 fracción IV constitucional acerca de que, es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, los Estados y los Municipios en que residan, lo que parece indicarnos que los Estados y Municipios sólo tienen competencia para gravar a las personas que tienen residencia dentro de sus respectivos territorios, propiciando el desarrollo de los impuestos alcabalariorios y el empobrecimiento económico en que se encuentran un buen número de Estados y Municipios de la República.

“Los principales problemas son los siguientes: 1. Como sólo la Federación puede gravar los bienes y recursos naturales a que alude al artículo 27 constitucional, tenemos que hay entidades federativas que no obstante ser ricas en dichos bienes y recursos carecen de capacidad económica. 2. La delegación de facultades que en materia impositiva hicieron los Estados a favor de la Federación en 1942, consagrada en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, ha constituido un impedimento para que aquéllos puedan establecer su propio impuesto sobre la renta. 3. Hay ciudades de algunas entidades federativas que son centro de producción o de distribución que impiden el desarrollo de una industria o comercio en otras entidades. 4. La fracción IV del artículo 31 es otro obstáculo para algunos Estados al no poder gravar a las personas que residen fuera de su territorio, aún cuando en el mismo perciban todos los ingresos o utilidades que general sus negocios o

industrias asentadas en otro. 5. La solución que la Federación pretendió dar al problema de que un mismo peso estuviese gravado en forma distinta por dos entidades y dos municipios simultáneamente, era la de expedir leyes impositivas a la industria a y al comercio a las que podían coordinarse los Estados que previamente derogasen los impuestos locales que gravaran las mismas actividades. 6. También contribuye a una mala recaudación por parte de la entidades federativas, de los impuestos que mantienen en vigor, la designación de tesoreros que carecen de conocimientos de derecho tributario, aún cuando sean buenos prácticos de la legislación local. 7. Otra causa que determina las recaudaciones insuficientes de los Estados deriva de la desconfianza de los contribuyentes hacia los funcionarios fiscales, que son arbitrarios en sus procedimientos de control y recaudación. 8. Es más fácil determinar o precisar cuáles son las fuentes impositivas que pueden gravar los Estados, que determinar las que corresponde a la Federación.

“Para tratar de resolver el caos y la anarquía que existen en materia impositiva, por falta de una delimitación adecuada de la competencia entre la Federación y los Estados, se ha propuesto lo siguiente: a), Que constitucionalmente sólo la Federación puede establecer contribuciones y su rendimiento otorgue participaciones a los Estados; b) Que constitucionalmente sólo los Estados puedan establecer contribuciones y de su rendimiento concedan participaciones a la Federación. En contra de tales proposiciones han surgido opiniones que las rechazan porque se argumenta que cualquiera de esos dos métodos destruiría el sistema federal mexicano. Y que para resolver el problema impositivo que priva en México, y fortalecer la economía

de los Estados y municipios, lo recomendable es que se analice cuidadosamente en una convención nacional fiscal y con las conclusiones y recomendaciones tomadas en ella se promueva la reforma de la Constitución, estableciendo cuáles son las fuentes exclusivas de la Federación, de los Estados y de los Municipios, y que las restantes serán gravadas concurrentemente por las tres entidades.”¹⁰

Arrijo Vizcaino, dice que: “Se ha criticado la terminología empleada por el artículo 40 Constitucional, que señala que los Estados son “...libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior...” ya que el concepto de soberanía es único e individual y aunque teóricamente resida en el pueblo, en la práctica es ejercida por el gobierno federal, particularmente en el orden internacional; por eso resulta indebido hablar de una soberanía compartida o dividida” entre la Federación y las entidades federativas, en consecuencia es preferible utilizar el término autonomía para expresar la libertad de gobierno interior de que están dotadas dichas entidades. En acatamiento a lo que marca la Ley Suprema, el régimen interior de los Estados a pesar de su autonomía relativa, no puede en ningún caso contravenir las estipulaciones del pacto federal. Esto reviste singular importancia, pues, a más de constituir la esencia del sistema federativo permite delimitar con alguna precisión los respectivos campos de acción del Gobierno Federal y los de las Entidades Federativas. La presencia de tres sujetos activos de los tributos o contribuciones es una fuente de innumerables problemas para la recaudación de ingresos tributarios para sufragar el gasto público de cada una de esas esferas de gobierno, y en la

¹⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa. México, 1997. Págs. 233 y 234.

conurrencia impositiva se corre el riesgo de que un mismo ingreso, rendimiento o utilidad, se vea gravado por tres clases distintas de tributos.

“En esa tesitura el Estado se convierte en un poder arbitrario que confisca injustamente el acervo patrimonial de sus súbditos bajo el pretexto de tener que costear los gastos públicos generando situaciones de inconformidad y descontento y desalentando la realización de todo tipo de actividades productivas, y todo ello parte de un problema confuso, contradictorio e incierto previsto en nuestra Carta Magna, sobre todo el abuso del gobierno federal, que le arrebató casi todos los posibles ingresos tributarios a las entidades federativas, y estas últimas han tenido que caer en lo absurdo e injusto al no poder crear su propio impuesto sobre la renta, por ser una materia reservada a la Federación, pues decidieron gravar no a quienes perciben sueldos o salarios, sino a los que los pagan, se trata de un acto de barbarie fiscal, pues es totalmente injusto gravar un gasto, gravar el pago de sueldos y salarios ante la carencia de otras fuentes imponibles, y lo más sorprendente es de que posteriormente el fisco federal lo incorporó a su potestad tributaria.

“Pero lo más grave de todo ello es la carencia de reglas fijas en la Constitución Política Federal que solo desemboca en el caos, la incertidumbre y la injusticia, que irremisiblemente da pauta a la doble tributación o al absurdo de crear tributos en actos u operaciones que no deben ser motivo de los mismos, y ello a fin de cuentas es antieconómico, inconstitucional y muy perjudicial para las finanzas públicas mexicanas, y en esas condiciones, la única solución viable consiste en la elaboración de una enmienda constitucional que, dejando de

lado ambigüedades y supuestos requerimientos presupuestales, defina y delimite tajantemente las materias tributarias que respectivamente debe integrar las áreas competenciales de la Federación y de las entidades federativas.

“Particularmente se requiere de una división expresa de las fuentes gravables, a fin de evitar las competencias “tácita y derivada”(privativa y concurrente) que ahora prevalecen y que como hemos visto inevitablemente conducen a casos de doble tributación. Por eso valdría la pena rescatar y actualizar el proyecto enviado al Congreso de la Unión en 1936 por el Presidente Lázaro Cárdenas, en que inexplicablemente fue rechazado en ese entonces, el que en su parte conducente contiene lo siguiente: a) División tajante entre las fuentes de riqueza exclusivas para la federación y las reservadas a los fiscos de los estados; b) Fortalecimiento de las economías locales mediante la asignación permanente de ingresos tributarios intocables para el Fisco Federal.”¹¹

De todo lo expuesto en el presente apartado podemos ver la relevancia que tiene para nuestro sistema impositivo el que tengamos una clara distinción de competencias entre la Potestad Tributaria Federal y la Potestad Tributaria Estatal o Local para que de ese modo tanto entidades federativa como la Federación misma participen de forma eficiente de las contribuciones que por mandato Constitucional están facultada para imponer y de ese modo ambos órdenes de gobierno puedan cumplir a cabalidad con su fin último que como ya mencionamos anteriormente es el bien común de sus gobernados.

¹¹ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis. México, 1982. Págs. 104, 105, 112, 114 y 117.

1.6- Potestad Tributaria Municipal.

El siguiente también es un tema de gran importancia que sirve de base como los dos puntos anteriores para en un futuro comprender el eje central de la presente investigación, ya que de ellos se deriva el fundamento relativo al establecimiento de entre otros el Impuesto Sobre Servicios de Hospedaje materia de este trabajo.

En virtud de lo anterior decimos que la Potestad Tributaria Municipal es aquella facultad legal ejercida por las Legislaturas Locales de conformidad con la Constitución Política Federal, en virtud de la cual pueden imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza, ingresos o utilidades, para cubrir el gasto público municipal, formalizándose al expedir las leyes fiscales respectivas.

Para algunos estudiosos del tema se sostiene que la potestad tributaria de los municipios la detenta por un lado, la Legislatura estatal al establecer las contribuciones necesarias para atender su gasto público mediante la formulación de normas jurídicas generales, obligatorias e impersonales; por el otro lado, se ejercita por conducto de las tesorerías municipales que representa a su físico, y que por lo tanto se encargan de determinar, exigir y recaudar las referidas contribuciones previstas en los ordenamientos propios de la materia.

Sin embargo también hay otros tratadistas que sostienen que los municipios carecen de potestad tributaria, porque no están autorizados

constitucionalmente para decretar sus ingresos tributarios, y que por ello no cuentan con la suficiente autonomía política, ni financiera para hacerle frente y sufragar sus múltiples gastos públicos, pues en la práctica dependen de la voluntad y las determinaciones que tome el gobierno del Estado, toda vez, que sus ingresos públicos son fijados por el Poder Legislativo local, al grado tal que se llega a la convicción de que hay una completa ausencia de poder tributario municipal.

Así las cosas, se trata de un asunto polémico y que causa confusión, ya que desde el Congreso Constituyente de 1917, se pretendió con un carácter fundamental darle la suficiente autoridad y autonomía a los Ayuntamientos Municipales para que establecieran sus contribuciones, sin injerencia de los gobiernos federal y estatal, de tal manera que sólo así se podría justificar la esencia del Municipio libre base de nuestra división territorial, lo anterior desde las perspectivas políticas y económica, lo cual lamentablemente no ha llegado a cristalizar, al existir durante mucho tiempo una corriente de diputados que argumentaron la falta de preparación, de madurez y capacidad de sus autoridades y de los propios habitantes de ese espacio territorial de gobierno, por lo tanto perdura la determinante y casi hegemónica presencia y voluntad política federal y estatal por establecer los ingresos fiscales de los Municipios, partiendo de lo prescrito por el artículo 115 de la Ley Fundamental del país.

La ausencia del poder o potestad tributaria municipal se confirma con el análisis de la fracción IV del Artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer, que “Los municipios administrarán

libremente su hacienda la cual se formara de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor...” En esas condiciones es indiscutible que dicha potestad la lleva a cabo el gobierno del Estado por conducto de su Poder Legislativo, al establecer sus contribuciones y otros ingresos a su favor para atender sus necesidades sociales, es por ello que no puede hablarse de autonomía hacendaría, ni de Municipio libre en nuestro país, no obstante en la doctrina del Derecho Fiscal, se explica que en nombre de los Ayuntamientos municipales las legislaturas locales ejercen dos tipos de potestad tributaria, una conocida como privativa y la otra es la concurrente, las cuales ya hemos definido con antelación.

Como ya en su oportunidad expusimos, ahora en el caso específico de las Legislaturas Locales, legislando en materia de contribuciones para los municipios, decimos que la potestad tributaria privativa tiene su fundamento en los artículos 31 fracción IV y 115 fracción IV de la Constitución Política Federal, en virtud de que de tales normas se desprende por un lado que, es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de los municipios en que residan de una manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas; y por el otro, se dan las bases de las contribuciones que exclusivamente pueden ser creadas para los municipios, tales como: el predial, sobre traslación de dominio de bienes inmuebles, sobre fraccionamientos, las aportaciones de mejoramiento inmobiliario, y los derechos derivados de los servicios públicos que prestan las autoridades municipales.

Se les denomina privativos, porque sobre dichas materias no pueden crearse tributos a favor de la Federación y de las Entidades Federativas, ni tampoco en sus leyes fiscales pueden otorgarse exenciones, estímulos o subsidios sobre esos rubros reservados a los Municipios, porque así lo estatuye la referida fracción IV de dicho artículo 115 constitucional.

Ahora la potestad tributaria concurrente a favor de los municipios, tiene su respaldo en los artículos 31, fracción IV, 115, 117 y 124 de nuestra Ley Suprema, en virtud de que en base a dichos preceptos las Legislaturas Locales y las propias autoridades municipales pueden instituir los ordenamientos fiscales que regulen las obligaciones contributivas a favor de los municipios, para cubrir su gasto público, obviamente sobre aquellas materias que no están reservadas a la federación, lo cual reafirma lo que hemos venido sosteniendo en el presente capítulo, en el sentido de que en el terreno concurrente existe la posibilidad de crear contribuciones federales, locales y municipales sobre los mismos ingresos, utilidades, bienes o actos que así lo determinen las leyes respectivas, ya que no existen limitaciones ni prohibiciones constitucionales para el ejercicio de dicho poder tributario, y ante la imperiosa necesidad de ingresos públicos para las tres esferas de gobierno, se ha abusado, y se ha caído en la injusticia fiscal, en perjuicio de los contribuyentes, al dar paso al grave problema de la doble o triple tributación, el que como vimos en el punto anterior de una forma parcial se ha resuelto gracias a los convenios de coordinación fiscal federal y local y al llamado Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, para crear impuestos federales únicos en el marco

concurrente, a cambio de que los Estados y Municipios renuncien a instituir contribuciones en ese marco.

Por otra parte, de lo manifestado por nosotros y confirmado por las ideas de los estudiosos en la materia en las exposiciones insertadas previamente, resulta claro que la Potestad Tributaria Municipal existe, toda vez que la Constitución en el multicitado artículo 115 habla con bombo y platillo acerca del Municipio “Libre”, sin embargo tal autonomía no es tan absoluta como sería deseable ya que de hecho es, sino inexistente para no ser demasiado radicales, si un fenómeno condicionado a los designios y decisiones de las otras dos esferas de poder en que se divide el Estado Mexicano, es decir, la Federación y las Entidades Federativas, y ello porque aún suponiendo una sincera intención y un noble propósito de que operara a cabalidad esa deseable autonomía, realmente no existen los medios indispensables para garantizarla, tanto en el aspecto político como en el económico del Municipio Libre como se verá más adelante.

En ese mismo orden de ideas, en el entendido de la importancia del artículo 115 Constitucional que establece el régimen Municipal, su autonomía, etcétera, Sergio Francisco de la Garza, asienta lo siguiente: “Don Venustiano Carranza, al entregar al Congreso Constituyente que se inauguraba el 1° de Diciembre 1916, el Proyecto de Constitución, en su mensaje al mismo, aludía al Municipio Libre como “Una de las grandes conquistas que no sólo dará libertad política a la vida municipal, sino que también le dará independencia económica, supuesto que tendrá fondos y recursos propios para la atención de todas sus

necesidades, substrayéndose así a la voluntad insaciable que de ordinario han demostrado los gobernadores.”

“Con ello introducía el Señor Carranza una radical innovación en su Proyecto de Constitución, con relación a la de 1857. La Segunda Comisión de Constitución así lo hace notar, al decir que “La diferencia más importante y por tanto la gran novedad respecto con la Constitución de 1857, es la relativa al establecimiento del municipio Libre como la futura base de la administración política y municipal de los estados y por ende del país”

“Dicho artículo conforme a su proyecto original se encontraba redactado en los siguientes términos: “Los Estados adoptarán para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política, el Municipio Libre, administrado cada uno por Ayuntamiento de elección popular directa y sin que haya autoridades intermedias entre éste y el Gobierno del Estado. El Ejecutivo Federal y los gobernadores de los Estados tendrán el mando de la fuerza pública donde residieren habitual o transitoriamente.”

“La Segunda Comisión de Constitución le pareció que el precepto era poco enérgico y que no garantizaba la obtención de los buenos propósitos que animaban al Señor Carranza y propuso la adición de tres reglas fundamentales, que son: la independencia de los Ayuntamientos, la autonomía y fortalecimiento de su Hacienda, y el otorgamiento de una personalidad jurídica propia para realizar toda clase de actos, contratos y adquirir bienes.

“El Diputado Heriberto Jara Afirmaba que: “No se concibe la libertad política cuando la libertad económica no está asegurada, tanto individual como colectivamente. Al Municipio se le ha dejado una libertad muy reducida, casi insignificante; pues sólo se ha concretado al cuidado de la población y de la política y podemos decir que no ha habido un libre funcionamiento de una entidad en pequeño que esté constituida por sus tres poderes.

“En ninguno de los proyectos del Constituyente, de Querétaro de 1917, se ofrecieron medios de defensa de la autonomía política, pero si diversos sistemas de resguardo de la economía, quizá porque estimando a ésta como supuesto de aquélla, al garantizarse la hacendaría se aseguraba automáticamente la política, dicho Congreso se dio cabal cuenta de que la autonomía política no es más que una bella palabra cuando no descansa sobre una segura autonomía hacendaria, es así que hasta la fecha el establecimiento de los ingresos públicos municipales están sujetos al capricho del gobierno del estado, incluyendo su control y fiscalización.”¹²

1.7.-Principios Constitucionales de la Potestad Tributaria.

¹² DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* Págs. 258 a 262.

En un sentido amplio, se trata del estudio de los derechos públicos subjetivos mejor conocidos como garantías individuales que tienen los particulares frente al poder público, para que el ejercicio de la potestad tributaria en sus tres esferas y que hemos definido y detallado en los puntos que anteceden, sea congruente y acorde con el marco constitucional, asimismo para que se observen los derechos fundamentales contenidos en la misma Constitución de la República, para que la obligación contributiva siempre se ajuste al básico principio de legalidad, que se respeten las garantías de libertad, igualdad, seguridad jurídica, proporcionalidad, equidad entre otras, que permitan alcanzar la justicia y la armonía en las relaciones de gobernantes y gobernados, pero también que exista un pleno entendimiento y respeto en el ejercicio de esa facultad tributaria de cada uno de los gobiernos involucrados para darle vigencia y eficacia a lo que es propio de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios.

Se trata de una labor que nos permite analizar desde arriba los cimientos del sistema tributario mexicano, así como las fallas y excesos que existen en el mismo en un sistema de gobierno que cuenta con tres instancias o esferas de autoridad.

Para algunos tratadistas el Derecho Fiscal se caracteriza por ser la rama del Derecho Público, que con apoyo en la Constitución, atenta directamente contra la economía de los particulares, en bien del interés público, por lo tanto sus disposiciones u ordenamientos deben tener como límite o marco de referencia, el que la Constitución Política Federal señale, en consecuencia respetar las

garantías que ésta consagra a favor de los gobernados, mismas que se concentran en los principios que más adelante exponemos.

Consecuentemente, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan la guía suprema de todo lo que se ha dado en llamar el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicha compilación deben reflejarlo y respetarse en todo momento, ya que de lo contrario se puede caer en la inconstitucionalidad de los actos de autoridad, y por lo tanto carecerían de validez jurídica, y ante ello los afectados, es decir aquellos a los que se les ha violado los derechos que la Constitución consagra en su favor, están en total aptitud y derecho para hacer valer los medios de defensa previstos en la legislación conducente, como son, los recursos administrativos, los juicios ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el juicio de amparo, para evitar de esta manera la aplicación indebida de normas o actos que contravengan los principios rectores de la potestad tributaria y la vigencia de las garantías individuales.

Considero de gran importancia el estudio de esta cuestión principalmente para quienes se inician en el conocimiento del Derecho Fiscal; lo anterior a efecto de que se adentren con bases amplias y firmes en la comprensión de los todos aquellos principios constitucionales que fijan las directrices de la actividad tributaria del Estado, es así que con el conocimiento de los mismos se podrá evaluar precisamente el contenido, alcance y margen de acción de la legislación fiscal federal, estatal y municipal, y sobre todo para exigir en la vida práctica, real, la congruencia de ésta con los mandatos de la Constitución.

Este tema realmente importante, tiene desafortunadamente cierta vulnerabilidad porque debido a diversas causas entre ellas la deficiente práctica técnico-legislativa, así como en ocasiones los excesos de quienes ejercen la Potestad Tributaria llevan a que leyes en materia de tributos puedan ser excesivas y transgredan los principios a los que nos estamos refiriendo.

El maestro Sergio Francisco de la Garza llama a este tema “límites constitucionales del poder tributario”, y lo sustenta con las siguientes ideas: “El poder tributario que ejerce en México tanto la Federación como los Estados, a través del Congreso General y de las legislaturas locales, no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República, algunas de esas limitaciones tienen el carácter de garantías individuales, o lo que es lo mismo, derechos subjetivos públicos y constituyen una parte de las limitaciones del Poder del Estado, en sus aspectos legislativo y ejecutivo, que hacen al Estado mexicanos, un estado de Derecho.”¹³

Es así que por razones metodológicas procedo al análisis y comentarios de las normas constitucionales relacionadas con este asunto.

El artículo 1° de la Constitución Política Federal, dispone: “En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.”

¹³ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* Pág. 271.

Se trata de una garantía de igualdad, toda vez que en México todo individuo, sin distinción alguna en cuanto a su nacionalidad, religión raza, idiosincrasia, convicciones políticas, culturales, condición económica, gozará de las garantías que consagra la Ley Suprema.

Estas garantías solo tienen algunas limitaciones para los extranjeros en el ámbito económico, y en el político en un sentido general, dadas las exigencias sociales y para preservar la soberanía, la independencia y la integridad del territorio nacional, fuera de ello dichos extranjeros pueden dedicarse a la profesión, trabajo o actividad que les acomode, siendo lícita, pues no pueden ser obligados a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad respectiva, no podrán ser juzgados por leyes privativas ni por tribunales especiales, tampoco podrán ser privados de la vida, de la libertad, de sus propiedades o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales competentes, se trata de diversas garantías sobre la libertad y seguridad jurídica de las cuales abundaremos en líneas posteriores.

En materia tributaria hay igualdad jurídica de los mexicanos y de los extranjeros, tanto en cuanto a sus obligaciones, como en sus derechos, esto es en lo relacionado con cargas tributarias como en cuanto a las exenciones de las mismas para que exista en mismo tratamiento bajo los principios de proporcionalidad y equidad.

El artículo 3° de dicha compilación, en su primer párrafo estatuye que : “Todo individuo tiene derecho a recibir educación. El Estado-Federación, estados y municipios- Impartirá educación preescolar primaria y secundaria. La educación primaria y la secundaria son obligatorias...”

Siendo la educación un servicio público fundamental que debe prestar el Estado, todos los individuos que vivimos en este país mexicanos y extranjeros, y los nacionales que radican en el extranjero, estamos obligados a contribuir al gasto público respectivo, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas tanto de impuestos directos como indirectos, para que esa educación se siga sufragando en forma gratuita, y por lo tanto los particulares no deben perder de vista que las aportaciones pecuniarias que hacen para cada una de las esferas de gobierno cubren en gran medida el servicio público en cuestión, y dado el crecimiento demográfico de nuestro país cada día es mayor la demanda de recursos para esta, tarea, pero a su vez como una compensación a esa contribución hacemos un reclamo por mejorar la administración de los ingresos respectivos y una honestidad en su manejo.

1.7.1.- El Principio de Legalidad.

Este principio representa la regla básica de todas las actividades tributarias del Estado, al sostener que todas sus funciones, actos, operaciones o tareas que tienen encomendadas deben estar debidamente fundadas y motivadas para darle seguridad jurídica a los particulares a quienes les dirigen sus determinaciones, resoluciones o acuerdos, pues es la guía de la vida jurídica

de México, tal como lo dice el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

El principio de legalidad debe verse como una norma de conducta obligatoria de las autoridades fiscales, que están sujetas a iniciar y desarrollar los procedimientos tributarios respectivos por escrito, que sea de la esfera de su competencia el asunto, y en específico que se funde y motive la causa legal del mismo; que dicho procedimiento se entienda con el destinatario o con su representante legal; y que se le dé la oportunidad de ser escuchado en defensa propia.

Por motivación, entendemos, de que todo acto procedimiento o resolución fiscal debe señalar las razones particulares, las circunstancias o motivos que dieron lugar a esa actuación o determinación en una forma clara, lógica y explícita para que el particular interesado la pueda entender, valorar y cumplir, o en su caso para inconformarse legalmente en contra de la referida determinación de la autoridad fiscal si es que es improcedente, injusta, arbitraria o ilegal.

Por fundamentación, comprendemos que los actos o procedimientos de naturaleza fiscal al realizarse por escrito deben de especificar las normas jurídicas que los rigen, y para que a indefectiblemente se conozca por el

destinatario el sustento legal del acto de autoridad debiendo existir adecuación o identidad entre los motivos y sus bases jurídicas para que se justifique la hipótesis normativa.

La competencia también debe motivarse y fundarse, para que los gobernados queden enterados del ejercicio y atribuciones legales del servidor público que formula la resolución o acto de que se trate.

Este principio nos conduce a sostener, que todas las autoridades fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite, cuidando la correcta aplicación de la misma, para evitar el abuso o desvío de poder, la desproporción, la arbitrariedad, la injusticia manifiesta o la ilegalidad en perjuicio de los particulares, toda vez que estamos en presencia de una garantía individual sobre seguridad jurídica que busca dar certeza a los gobernados, y en caso de quebrantarse por los servidores públicos se puede restablecer su vigencia al hacer valer los medios de defensa legal que han sido creados en favor de los contribuyentes.

En esas condiciones, el principio de legalidad en materia fiscal tiene su respaldo fundamental en los artículos 14, 16, y 31 fracción IV de la Constitución.

En ese mismo sentido se dice que dicho principio recomienda que todas las obligaciones contributivas de los particulares, destinadas a cubrir el gasto público, deben nacer de una ley, y que no puede haber tributo de ningún tipo

sin una norma jurídica que lo regule; norma que desde un punto de vista material, sea obligatoria, general e impersonal; y desde un punto de vista formal sea emitida por el órgano u órganos del Estado encargados de la función legislativa, esto es en el caso concreto de México, por el Congreso de la Unión para el ámbito Federal, y por las Legislaturas de los Estados para estos últimos y sus municipios.

De igual forma, el principio de legalidad indica, que la ley que establece la obligación contributiva debe precisar los elementos de la misma, como son: los sujetos activos y pasivos, el objeto de ella, la base, la cuota o tarifa, el período o fecha de pago, forma de pago, la exenciones, formas de extinción de la obligación, autoridad ante quien debe cubrirse el tributo, la determinación y exigibilidad del mismo, y los medios de defensa legal a favor del gobernado; debe decirse que parte de los elementos mencionados deben contenerse en las disposiciones materiales, es decir, las que los definen, y los demás en las de carácter procedimental. Con lo expuesto, se le da certidumbre y fijeza a la obligación fiscal, así como dar evidencia de respeto a los derechos de los particulares frente al Poder Público.

Por otra parte, el maestro Narciso Sánchez dice que “Examinando minuciosamente el principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a

la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinan las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuesto imprevisible o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.”¹⁴

1.7.2.- Principios de Proporcionalidad y Equidad.

La proporcionalidad significa que cada quien pague tributo de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carezcan de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que algunos llaman justicia fiscal.

La excesiva contribución molesta y causa merma al particular, lo presiona y lo orilla a evadir sus obligaciones contributivas, ello es grave y perjudicial tanto

¹⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.* Págs. 143 y 144.

para la economía de los particulares como para el propio fisco del Estado, pues el abuso se vuelve confiscatorio de los ingresos o riqueza de los contribuyentes, y se estará en presencia de una medida ilegal y arbitraria que se encuentra prohibida por el Derecho Constitucional.

Es por eso que todos los impuestos, derechos y contribuciones especiales deben ser moderadas, con cuotas o tarifas accesibles y con una tendencia progresiva, para que en forma gradual se determinen las obligaciones tributarias, para que pague más el que más gana o tiene más bienes, que pague menos el que tiene menores ingresos, y que no pague nada el que no tiene que aportar al fisco, por ese motivo, en todas las leyes fiscales debe haber un margen para las exenciones de la obligación contributiva.

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

Al respecto el maestro Ignacio Burgoa Llano, expresa, que: “Etimológicamente, equidad significa igualdad. Sin embargo, para poder precisar el significado jurídico de ese término debe afirmarse que la equidad entraña el imperativo de

que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado, pero como dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas, la legislación las debe normar diversamente.

“La ley que tratara a todas las situaciones económicas del país con el mismo criterio preceptivo, imponiendo las mismas obligaciones a los sujetos que pertenezcan a distintas situaciones económicas, violaría el principio de equidad.

“La proporcionalidad se relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que se encuentran colocados bajo determinada situación abstracta o general, inserta en una ley. Fijándose tal capacidad por el capital o la renta, fuentes principales del impuesto.

“La proporcionalidad se revela en que, dentro de una misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciben mayores ingresos (renta) deben pagar más impuestos.

“Una contribución igual para todos los capitales, sin considerar la desigualdad de éstos, sería del todo desproporcionada.”¹⁵

En relación al tema que nos ocupa en el presente apartado se ha pronunciado La Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que “la equidad es

¹⁵ BURGOA LLANO, Ignacio. *Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones*. Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años, México, 1982. Tomo I. Págs. 414, 415 y 416.

una benigna interpretación de la capacidad económica que permite tener en cuenta deferencias individuales, gravando según la actividad, fuente, cuantía de ingresos y necesidades de la colectividad, por lo que exige tratar a los iguales de la misma manera. Así las cosas, proporción y equidad significan justicia tributaria y deben definirse en casos concretos no generales, lo opuesto serían contribuciones exorbitantes y ruinosas, supuestos que deben acreditarse como agravios en casos concretos, además de que el examen debe extenderse a todos los impuestos que inciden sobre una misma fuente.”¹⁶

Margáin Manautou considera que: “Son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras “proporcional y equitativa”. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquéllos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia, que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”¹⁷

Por su parte Sergio Francisco de la Garza sostiene que “la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional es de una justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los

¹⁶ LANZ CARDENAS, Fernando. *Proporcionalidad y Equidad de los Impuestos, citando varios criterios de autores. Diccionario jurídico Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. México, 1985. Tomo VII. Págs. 287 y 288.

¹⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967. Pág. 109.

tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos, sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.

“Aquí en México la Suprema Corte de Justicia de la Nación no atribuye significados diferentes a las dos expresiones de “proporcionalidad y equidad”, se trata de palabras que llevan un mismo objetivo, darle eficacia a la justicia tributaria, en cuanto que los tributos deben cobrarse según la capacidad económica de cada contribuyente, tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales.”¹⁸

Para concluir quiero expresar mi pensamiento haciendo patente que los términos proporcionalidad y equidad si son diferentes, y que por lo tanto no se les debe tratar como sinónimos, ya que el objetivo y alcance de cada uno de ellos como lo vimos plasmado en las ideas insertas de los maestros citados, tienden hacia la justicia fiscal, pero difieren en la práctica en la determinación y cobro de las contribuciones.

¹⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *OP. Cit.* Págs. 277 y 278.

En el mismo orden de ideas, el primero de los términos señalados recomienda ante todo que cada quién tribute según su capacidad económica, sus ingresos o riqueza, y que queden liberados del gravamen los que no tengan nada que aportar al fisco, en cambio el segundo pugna porque todas las personas físicas y morales que estén colocadas en la misma situación y con la misma capacidad contributiva reciban el mismo impacto del tributo, en un sentido general, uniforme e igualitario.

1.7.3.-Principios del Destino de las Contribuciones a Cubrir el Gasto Público.

En la fracción IV del artículo 31 Constitucional es más que clara la indicación, de que las contribuciones que se paguen a la Federación, a las Entidades Federativas y a los Municipios se destinen a cubrir los gastos público.

Como lo hemos venido diciendo desde el inicio del presente capítulo, el gasto público tiene sentido social y un alcance de interés colectivo, de tal manera que todo lo recaudado por concepto de impuestos, derechos, contribuciones especiales, etc., siempre debe ir enfocado a la atención de necesidades o demandas de la población, relacionadas con la prestación de servicios públicos, la construcción de obras sociales o la cobertura de requerimientos colectivos contenidos fundamentalmente en el presupuesto de egresos que haya sido aprobado por el Poder Legislativo.

Esto nuevamente nos conduce a sostener sin temor a equivocarnos que, tan siquiera a la letra de la ley, la principal finalidad de las contribuciones, es la de

cubrir el gasto público, sobre todo en países como el nuestro que se encuentran muy necesitados de ingresos públicos, para atender entre otras cosas la seguridad social, la educación, la seguridad pública, la defensa nacional, la administración y procuración de justicia, la construcción y mantenimiento de obra pública, tales como hospitales, mercados, centrales de abasto, carreteras, caminos, puentes; impulsar la investigación científica y tecnológica, actuar en caso de calamidades o desastres naturales, entre tantas otras funciones públicas que reclaman mayores partidas presupuestales, y que en la realidad lamentablemente los ingresos públicos tanto por vías de derecho público como privado del Estado, resultan insuficientes, ante una población creciente por todos los lados del territorio nacional; lo anterior, sin perder de vista que las contribuciones pueden tener otras finalidades distintas a las fiscales, como son: restringir las importaciones o exportaciones de bienes y servicios, disminuir el consumo de sustancias nocivas para la salud como bebidas alcohólicas y cigarros, disminuir el desarrollo de ciertas actividades perjudiciales para la sociedad, etc.; por ello la legalidad del gasto público debe respetarse y cumplirse con honestidad.

En vista de lo expuesto en el párrafo que antecede, aparece claramente que la fuente de los gastos públicos es justamente el Presupuesto de Egresos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, aunque se presenten por organismos descentralizados y empresas de participación estatal, o que las erogaciones de ese presupuesto tengan un fin general o específico, pero siempre en beneficio colectivo.

CAPÍTULO DOS

2.- LOS IMPUESTOS.

2.1. Concepto.

De lo expuesto en el capítulo uno de la presente investigación, se desprende con toda nitidez, que el acto fundamental de la actividad financiera del Estado, es procurarse los ingresos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos.

Ahora bien, la principal fuente de ingresos de que el Estado en ejercicio de su Potestad Tributaria debe valerse para tener los medios necesarios para cubrir las necesidades colectivas, a través, de los servicios públicos que presta, lo son precisamente los impuestos, pues esto se traduce en que el lugar en que tal situación prevalezca, la economía es sana, pues en ese caso no requerirá de financiamientos o préstamos extranjeros para solventar el presupuesto nacional.

Preponderantemente en los países de economías liberales, encontramos que sus sistemas tributarios o recaudatorios según algunos economistas, los basan fundamentalmente en la contribución de mérito, lo cual se debe a la naturaleza misma del impuesto.

En específico, el impuesto es un acto de autoridad por parte del Estado, esto es, derivado del ejercicio del poder público que debe acatarse aún en contra de la voluntad de los destinatarios o sujetos pasivos, sin que ello signifique que necesariamente el ciudadano reciba a cambio algo en forma directa e inmediata, aunque si de manera general se beneficia de los servicios públicos que presta el gobierno como resultado de la propia recaudación de los impuestos.

En la actualidad nos resulta evidente que la vida del Estado está caracterizada por un continuo crecimiento de las funciones públicas y consecuentemente por la necesidad irremediable de incrementar los volúmenes del presupuesto del país, los impuestos para la sociedad actual se traducen en un problema de magnitudes insospechadas el cual ofrece dos vertientes, la primera consistente en el acto de autoridad que permite al Estado acrecentar su poder económico para financiar sus cada día más numerosas atribuciones y la segunda la de un medio de opresión económica al gobernado, que se ve forzado en múltiples ocasiones a sacrificar una parte importante de los ingresos producto de su trabajo en aras del interés general, mismo que solo en pocas ocasiones lo beneficia en forma directa.

Algunas definiciones que consideramos importantes por su contenido son:

Para iniciar, “La palabra impuesto proviene de la raíz latina, *impositus*, que significa tributo o carga. El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi

siempre dinero) a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria.”¹⁹

Según A.D. Giannini dice que el impuesto es: “La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en su caso, en la medida y el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada.”²⁰

Antonio Berliri establece que “Es la obligación de dar o hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta a favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo una sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria”²¹

Gerardo Ataliba: expone que el impuesto “Es el tributo cuya hipótesis de incidencia es un hecho o un acontecimiento cualquiera, no consistente en una actividad estatal”.²²

Héctor Villegas: nos señala que el impuesto es “El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos

¹⁹ GIL VALDIVIA, Gerardo. *Impuestos, Diccionario Jurídico Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. México, 1985. Tomo V. Pág. 42.

²⁰ A.D., Giannini. *Instituciones de Derecho Financiero*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

²¹ BERLIRI, Antonio. *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*. Editorial Giuffrè, Italia, 1965.

²² ATALIBA, Gerardo. *Hipotesis de Incidencia Tributaria*. 2ª ed. Sao Paulo, 1975.

imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”.²³

En una visión general al impuesto lo definimos como las prestaciones establecidas en la ley que deben ser cubiertas por los sujetos pasivos para cubrir el gasto público.

De estas definiciones se desprenden algunos elementos de carácter esencial y que combinados tipifican la figura jurídica del impuesto; un primer elemento esencial del impuesto es su carácter obligatorio, distinto a otro tipo de ingresos públicos, la obligatoriedad del pago se origina siempre en una ley, es ésta siempre su fuente y no la voluntad de los particulares.

El contribuyente puede realizar el pago de sus impuestos de manera espontánea, pero en caso de omisión de pago, será el Estado quien previa determinación en cantidad líquida del adeudo le exija su pago, otro aspecto de los impuestos es que al encontrar su origen en un acto de soberanía o de ejercicio de la Potestad Tributaria del Estado, genera una relación unilateral que obliga a los contribuyentes a desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimiento, sin obtener a cambio ningún tipo de beneficio directo e inmediato.

Algunos autores consideran que el impuesto es exigido coactivamente en atención a elementos de carácter psicológico, y ello en virtud de que la

²³ VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas; Derecho Financiero y Tributario*. 2ª ed. Editorial De Palma, Buenos Aires, Argentina.

exigencia coactiva sólo se ejerce en los casos en que los contribuyentes actúen ilegalmente, es cierto que este tipo de presiones junto con las sociológicas que ejerce el estado son importantes en toda política impositiva, pero lo cierto es que lo fundamental y determinante no consiste en operar sólo estos mecanismos, sino en montar todo un esquema jurídico que establezca los derechos, obligaciones y mecanismos del Estado alrededor de la exigencia coactiva del impuesto.

En los Estados constitucionales como México, las garantías del contribuyente ocupan un lugar primordial, el estado de derecho exige la creación de garantías constitucionales y jurídicas por parte del gobernante, donde se precise el marco de competencia de las autoridades hacendarias y las defensas con las que cuentan los contribuyentes.

La eficacia del Derecho depende de la exacta observancia y aplicación que de él haga el Estado y de que éste ajuste su actividad a lo ordenado por la ley y el Derecho; en consecuencia, como ya lo hemos venido manifestando, las disposiciones fiscales tienen su única fuente en la ley.

Dado que el Derecho no debe ser incumplido por los particulares, ni por las propias autoridades, el Estado tiene la obligación de controlar su eficacia, no basta con que una ley sea obligatoria, es necesario además que el Estado exija su cumplimiento; la legislación en materia fiscal, en específico de impuestos, se enmarca dentro de este contexto, son obligatorias para los gobernados y para el propio Estado.

Para algunos estudiosos, no es suficiente con aceptar que la soberanía política es la fuente de donde emana el fenómeno tributario, es necesario además dar forma jurídica a la totalidad del fenómeno impositivo entre particulares y el Estado, la concreción de este fenómeno en leyes y en principios de Derecho es una cuestión absolutamente necesaria.

Así las cosas, en mi opinión podemos definir a los impuestos como aquel conjunto de prestaciones en dinero establecidas por el Estado y a cargo de los gobernados cuyo fin coadyuvar a sufragar el gasto público, y que dicho establecimiento encuentra su fundamento obligatorio en una ley.

2.2.- Características de los Impuestos.

Para comenzar el presente apartado diré que algunos tratadistas confunden las características de los impuestos con sus elementos, lo cierto es que atendiendo a su propia naturaleza jurídica difieren sustancialmente, de tal manera que las características se refieren a las cualidades esenciales o particularidades de cada uno de los tributos, mismas que nos permiten diferenciarlos de otros ingresos que percibe el Estado, ya sea por vías de derecho público o privado, y los elementos son la parte esencial, la materia, la sustancia que le da vida a una obligación tributaria para que pueda configurarse en nuestra realidad tanto jurídica como social, para que se haga exigible y en consecuencia se proceda a su pago.

Las características son:

A) Es una prestación tributaria ex-lege.

El impuesto es una prestación tributaria, con todas las características de los tributos, pero además, y también como el resto de las obligaciones tributarias es ex-lege, en cuanto tiene su origen en la coincidencia o conjunción de un hecho real, y de una hipótesis normativa o presupuesto que lo prevé y define, esta hipótesis debe estar contenida en una norma jurídica formal y materialmente legislativa, que comprenda todos los elementos del impuesto.

Es decir, se trata de contribuciones o prestaciones que deben hacer las personas físicas y morales que encuadren dentro de la hipótesis normativa creada por el legislador, porque en su esencia representan el cumplimiento de una obligación de dar o de hacer, sin esperar una compensación a cambio, esto es, tal y como ya se ha expuesto, un deber jurídico que todo causante tiene para desprenderse ya sea de su riqueza, ingresos, etc., para entregarlas al Estado, a fin de que este pueda cumplir con sus cometidos de orden público y de interés social.

B) De dar en dinero o en especie.

Esto es que su pago es en dinero o en especie, la primer manera, es la forma en la que tradicionalmente se ha manifestado en la mayoría de los Estados soberanos, se paga en moneda de curso legal, este sistema es el más común y

propio en México; y en especie, se cobra en los casos en que así lo prevenga la norma relativa, como pudiera ser en metales preciosos, granos, insumos, artículos y sustancias que requiera el Poder Público, lo cual cabe decir no es usual hoy en día.

Como ya se expuso, el contenido de la prestación impositiva podrá ser una cantidad de dinero, las más de las veces o excepcionalmente en especie.

C) El impuesto a cargo de personas físicas o morales.

Esta característica consiste en que el pago del impuesto estará a cargo de personas físicas y morales, las cuales su situación compagine con la hipótesis normativa propia de esa obligación, cabe aclarar que pueden quedar comprendidas las personas de nacionalidad mexicana o extranjera, siempre y cuando tengan una relación jurídico-contributiva con nuestro país, ya sea por su residencia en México, por la riqueza o bienes que detentan o perciben en el territorio nacional o por las actividades que desarrollen en el mismo, entre otros supuestos.

En ese mismo sentido la definición de impuestos que proporciona nuestro Código Fiscal de la Federación vigente en su Artículo 2°, indica que están a cargo de personas físicas o morales.

Como dato informativo, en épocas anteriores, se reconoció que los impuestos también podían estar a cargo de “unidades económicas”, esto es, de sujetos que no eran ni personas físicas, ni morales.

D) Su destino es cubrir los gastos públicos.

Esta es una exigencia común a todos los tributos, según la fracción IV del Art. 31 constitucional la cual deja bien claro y sin discusiones su destino.

Que se destine a cubrir el gasto público previsto en el presupuesto de egresos, ello nos da a entender que todo impuesto tiene un fin eminentemente social; en esa virtud, cuando el Estado justifica legalmente que el destino de los impuestos está enfocado a la realización eficiente de la prestación de obras y servicios públicos, lo que demuestra a la colectividad es que la relación jurídico-tributaria es fundamental para alcanzar los altos objetivos de las funciones públicas, que constituyen su razón de ser, y en esa misma medida posee la autoridad legal y moral suficiente, para exigirle a la ciudadanía el pago oportuno de dicha contribución.

Nuevamente refiriéndonos al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política, se dice que para la validez constitucional de un impuesto se requiere de la satisfacción de tres requisitos fundamentales, el primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos; si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución.

El acreedor de las prestaciones tributarias está generalmente representado por la Administración activa del Estado, sea Federación, como Estados y Municipios en los impuestos estatales y municipales.

Por razones técnicas y operativas los impuestos están destinados a sostener los servicios públicos generales, indivisibles, de aprovechamiento general.

E) Proporcional y Equitativo.

Significa que el impuesto debe ser proporcional y equitativo, entendiéndose por lo primero, que cada quien pague por concepto de un impuesto, según su capacidad contributiva, riqueza o patrimonio, y que quienes por sus bajos ingresos, falta de recursos o bienes no tengan que aportarle al fisco, queden exentos o liberados de la obligación impositiva; por la segunda de las características en comento entendemos que todas aquellas personas que se encuentran en una misma situación contributiva, se les cobre el impuesto, en igualdad de condiciones, siempre y cuando la autoridad fiscal corrobore que perciben ya sea el mismo salario, ingreso, utilidades, renta o que el valor de sus bienes muebles e inmuebles es el mismo; es así que desde una perspectiva económica y para efectos impositivos se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, lo anterior es una norma de equidad, generalidad y uniformidad para el pago del impuesto de que se trate.

En conclusión, que un impuesto sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en una misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del impuesto sea el mismo para todos aquellos comprendidos en la misma situación.

F) Que sea Previsto por una Ley.

Todo impuesto solo es concebible mediante un precepto jurídico, ya que no puede haber tributo sin ley que lo imponga y regule, pues para darle certidumbre y fijeza a la imposición del mismo, es indispensable que su creación o configuración tenga un respaldo en la norma jurídica que sea emitida por el órgano del Estado encargado de la función legislativa que en México a nivel Federal es el Congreso de la Unión y a nivel de las entidades federativas lo son los Congresos de los Estados.

En ese mismo orden de ideas, la disposición que imponga el impuesto de que se trate, debe ser general, obligatoria, abstracta e impersonal, para que sea aplicada sin distinción y en igualdad de condiciones para todos aquellos sujetos a quien se dirige.

Así las cosas, de aquella ley de la cual nazca un impuesto, se desprenderán sus elementos fundamentales, los que le dan sustento a toda obligación contributiva, como lo son por mencionar algunos, el objeto, los sujetos activo y pasivo, el hecho imponible, el generador, la base, la tasa, cuota o tarifa, incluso

de la ley creadora de un impuesto se desprende la forma y periodo de pago, las exenciones, todo lo relativo a la determinación del tributo y más.

2.3.-Clasificación de los Impuestos.

Se conocen innumerables clasificaciones de los impuestos y en este punto mencionaremos solo algunas de ellas por considerar que son las más tradicionales y aquellas que concuerdan y contribuyen con el desarrollo del presente trabajo.

En esta misma tesitura debemos mencionar que la clasificación de los impuestos, representa una forma de apreciar las diversas categorías que de ellos existen a nivel mundial, los que se han implantado en una nación, en sus entidades federativas y sus municipios en función de la variedad de las fuentes gravables, los sujetos pasivos de los mismos, responsables solidarios (en caso de haberlos), pagadores del gravamen, así como las actividades económicas fundamentales de un país en particular; ello nos permite a su vez formarnos una convicción o idea más cercana a la realidad de los recursos tributarios en que se basan las finanzas públicas del Estado, cuales son impuestos más productivos o comunes, si son justos o injustos, sus fines fiscales o extrafiscales, y en que medida conviene o no mantenerlos dadas las reacciones de la población, en concordancia con el entorno social prevaleciente en un lugar determinado.

Ahora bien, con la intención de conocer más detalladamente a los impuestos que tal y como hemos señalado, constituyen el grueso de los ingresos recaudados por el Estado Mexicano provenientes de los particulares para sufragar el gasto público, en esa virtud es necesario adentrarse al estudio de los mismos y de las categorías contributivas que se han dado a lo largo del transcurso del tiempo, y así poder tener un criterio más amplio y basado en el conocimiento para tan siquiera poder distinguir, cual sería una política favorable y que debiese seguir cada esfera de gobierno para implantar impuestos, ya sea al comercio, industria, prestación de servicios, etc., lo anterior para adoptar los más adecuados, ante las exigencias de una sociedad cada vez más afectada por la excesivas cargas impositivas; es por ello que señalando las opiniones de conocidos estudiosos del Derecho Tributario, procedo a dar la siguiente clasificación:

2.3.1.- Directos e Indirectos.

Parafraseando al maestro Sergio F. De la Garza, los impuestos directos son aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden o recaen directamente en su propio patrimonio; de acuerdo con este criterio sería impuesto directo por ejemplo el Impuesto sobre la Renta a los productos del trabajo, por que es al trabajador a quien se le retiene el impuesto y no puede trasladarlo a ninguna otra persona, para que pueda recuperarlo en esa forma, sino que grava directamente su patrimonio.

A contrario sensu, los impuestos indirectos, son aquellos en los que el sujeto pasivo puede trasladar la carga impositiva a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva; un ejemplo es, en nuestro sistema fiscal, el Impuesto al Valor Agregado, pues el contribuyente mediante un cargo al precio de los bienes enajenados o servicios prestados, los traslada al consumidor final y obtiene el dinero que debe pagar al Fisco.

2.3.2.- Personales y Reales.

Por lo que respecta a los impuestos personales como su nombre lo indica, se tiene en cuenta fundamentalmente a la persona como sujeto pasivo del impuesto, de tal suerte que será impuesto personal o subjetivo cuando se encamina principalmente a las cualidades de las personas, gravando principalmente la actividad de un ser humano; se dirige al pagador del impuesto o contribuyente; como ejemplo de impuesto personal tenemos el Impuesto sobre la Renta al gravar el ingreso de las personas físicas.

Los impuestos reales, siguiendo la doctrina del Derecho Civil Romano podemos decir que son los que en esencia hacen a un lado a las personas como sujetos pasivos, o los relegan a segundo término por tanto, gravan y recaen fundamentalmente sobre las cosas y los bienes, como ejemplo de estos impuestos, tenemos el que instituye la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, gravando obviamente la adquisición de inmuebles que consistan en el suelo y construcciones adheridas a él, así como los derechos relacionados con los mismos, entendiéndose por adquisición la que derive de los contratos,

actos y hechos jurídicos apegados a nuestra legislación vigente en la materia, en el entendido que son solidariamente responsables del pago del impuesto, entre otros, tanto los transmitentes como los adquirentes, lo anterior en vista de que hablamos del territorio mexicano.

2.3.3.- Impuestos con fines Fiscales y Extrafiscales.

Los impuestos con fines fiscales son los que están destinados a proporcionar ingresos al Estado para cubrir los gastos públicos contenidos en el presupuesto de egresos, cumpliendo así la finalidad constitucional que deben tener los impuestos.

Esta tendencia afirma que los impuestos de esta especie no pueden tener otro propósito que el puramente fiscal, teniendo en cuenta que algunas de las funciones del gobierno son el monopolio de la fuerza pública y su poder de legislar con el objeto de crear las condiciones y el ambiente que les brinden oportunidades a los gobernados para el desarrollo de sus condiciones de vida, todo dentro de un marco de libertad.

Los impuestos con fines extrafiscales son los que se establecen sin la intención común de que el Estado obtenga ingresos, sino principalmente con objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social diversa a la obtención de ingresos para sufragar el gasto público.

En contraposición a los impuestos con fines fiscales, este tipo de contribución no se establece con el ánimo o deseo de que produzcan ingresos públicos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, ya sea de carácter social, económico, para distribuir la riqueza, estabilizar la economía, estimular algún sector de la producción o servicios, desalentar el consumo de ciertos productos nocivos para la salud de la población y muchas otras cosas más.

2.3.4.- Impuestos de Derrama, Fijos, Proporcionales, Progresivos y Regresivos.

“Esta clasificación tiene por base el sistema de cuotas, por consecuencia, el impuesto toma su denominación de la cuota que adopta. La clasificación que nos ocupa, así como las anteriores, tiene su carácter preponderantemente doctrinario.

“Impuesto de Derrama significa en términos generales el repartimiento de un impuesto o gasto; el impuesto de derrama es el que se distribuye o derrama entre la totalidad de los sujetos deudores, el caudal a recaudar, previamente determinado por la autoridad administrativa, en la proporción que les corresponde de esa derrama.

“Impuesto Fijo es el que establece la ley señalando para su cobro una cantidad exacta e igual que debe pagarse por base unitaria gravable, bien sea ésta una persona o una cosa.

“Tenemos que el Impuesto es Proporcional, cuando se exige conforme el coeficiente aplicado a la base contributiva que lo hace aumentar o disminuir en relación a ésta. Tiene por base la cuota proporcional que señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.

“Es Impuesto Progresivo, cuando el tipo de gravamen aumenta a medida que lo hace la base impositiva. Explicándolo a través de la cuota diremos que la cuota progresiva crece al aumentar la base imponible, de tal suerte como ya dijimos anteriormente, que a unos aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria, con la cuota progresiva el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. El Impuesto sobre la Renta es progresivo. Briseño Sierra explica que la cuota progresiva se ha subdividido en directa e indirecta, la directa implica un crecimiento de la base gravable de la cuota y puede ser por clases o secciones; la indirecta se limita al crecimiento de la porción gravable con la cuota proporcional, ya sea al valor del objeto o de la base cuyo aumento produce progresividad.

“El Impuesto Regresivo, es prácticamente una progresividad inversa, en cuanto a mayor base gravable menor es el porcentaje. En la regresividad las cuotas disminuyen al aumentar la base imponible.”²⁴

2.3.5.-Impuestos Instantáneos y Periódicos.

²⁴ CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo. *Derecho Tributario*. 2ª edición. Editorial Cárdenas Velasco. México, 2002. Págs.194 a 196.

“Esta clasificación de los impuestos tiene su origen y semejanza con la clasificación que de las obligaciones y contratos se hace en Derecho Civil.

“Para esta clasificación en Materia Fiscal, se toma en cuenta la forma de cumplimiento con la obligación principal sustantiva fiscal como lo es la de pagar el crédito.

“Así tenemos que el impuesto es instantáneo cuando se cumple con el mismo mediante la realización del pago en un solo acto y por única vez en un año fiscal. Como ejemplo de este impuesto tenemos el de Tenencia o Uso de Vehículos.

“Por el contrario el impuesto es periódico cuando requiere de pagos aislados y sucesivos o continuos a intervalos regulares durante un ejercicio fiscal. Un ejemplo de este impuesto es el Impuesto Sobre la Renta que cubren los profesionistas de conformidad con lo previsto por el artículo 86 de la Ley de la Materia.

“Hay impuestos que pueden ser a la vez instantáneos y periódicos como es el caso del Impuesto Predial según lo dispuesto por el artículo 153 del Código Financiero del Distrito Federal.”²⁵

2.3.6.- Impuestos Federales, del Distrito Federal, Estatales y Municipales.

²⁵ Ibid. Pág.196.

Atendiendo al sujeto activo de la obligación fiscal, tenemos que los impuestos pueden ser únicamente de las siguientes clases: Federales, Estatales o Locales, incluido evidentemente el Distrito Federal y Municipales.

Lo anterior, porque la Constitución Federal en su artículo 31, fracción IV, sólo nos obliga a contribuir para el gasto de esas entidades como sujetos activos, de tal suerte que cuando a una entidad diversa de las indicadas, le sea atribuida la naturaleza de sujeto activo, ese tributo será inconstitucional en nuestro régimen federal.

2.4.- Elementos del Impuesto.

La existencia de un impuesto origina el nacimiento de una relación jurídico-tributaria, en la cual varios son los elementos que intervienen y por la importancia que esta relación representa consideramos importante analizar cada uno de ellos.

1. El objeto del impuesto.

Es sobre lo que reside el gravamen, es decir, el objeto del impuesto es la cosa, o bien sobre el que recae el impuesto, la riqueza gravada.

Es así, que el término Objeto del impuesto entendido como riqueza gravada, se refiere a las cosas o bienes económicos que se gravan con un impuesto por parte del legislador.

2. Sujeto de la Relación Jurídico-Tributaria.

“El sujeto en el impuesto se divide o mejor dicho en toda relación jurídico-tributaria intervienen dos sujetos:

- a) “El sujeto activo del impuesto. Es el Estado a cualquier nivel, Federación, Distrito Federal, Entidades Federativas y Municipios, ya que toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que por regla general, es aquél en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado; en este caso, la entrega de las aportaciones económicas, es decir el pago del impuesto, se efectúa a favor del Estado, a través, de la autoridad fiscal, que es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones.

- b) “El sujeto pasivo del impuesto es aquella persona física o moral, nacional o extranjera a la que la legislación en materia fiscal le imputa o establece la realización de determinados hechos o actos que son generadores de un crédito fiscal, y que se obliga al concretizar el supuesto o hipótesis normativa previsto por la ley en la materia.

“El obligado al pago es el sujeto pasivo de la relación tributaria, pues siempre el fisco es el creador de esa relación.”²⁶

3. El Hecho Imponible.

En mi opinión el también llamado hecho jurídico tributario, no es otra cosa que una hipótesis normativa, es decir, un presupuesto de hecho previsto en la ley de cuya realización depende se generen las consecuencias de derecho, en este caso la obligación de pagar impuesto.

También podemos decir que el Hecho Imponible es un presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de una obligación tributaria.

Se puede concluir que es la descripción de hechos que se encuentra en la ley, y que señala que cuando estos se realicen nacerá la obligación fiscal.

4. El Hecho Generador.

El Hecho Generador es la actualización del Hecho Imponible, es decir, cuando la hipótesis normativa prevista en ley se materializa en la vida real, a través, de los actos de las personas físicas o morales a quienes va dirigida la carga impositiva, reuniendo los elementos establecidos en la hipótesis, adecuándose al presupuesto, en ese momento se le da el nombre de Hecho Generador, porque genera el impuesto.

²⁶ Ibid. Pág.198.

5. La base. “Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo el monto de una renta percibida, o el valor de un bien adquirido.

“En otras palabras, la base es la traducción en números, evaluación en dinero, del objeto del impuesto.”²⁷

En nuestra opinión la base del impuesto es la cuantía, el monto de ingresos o el valor de las cosas sobre las que se determina el impuesto a cargo de los sujetos pasivos.

6. Tasa, cuota o tarifa.

a) Tasa.

La tasa no es otra cosa más que el monto del impuesto expresado generalmente en forma de porcentaje.

b) Cuota.

La cuota, del impuesto es “La cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad fiscal, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento.”²⁸

Es conveniente hacer mención que existen varios tipos de cuotas del impuesto y son las siguientes:

²⁷ CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo. *Op. Cit.* Pág. 199.

²⁸ *Ibid.* Pág. 233.

- I) “Cuota de derrama o contingencia. Para fijarla se determina en primer lugar, la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto, después se distribuye entre los sujetos, teniendo en cuenta la base del impuesto y por último con estos datos se calcula la cuota que corresponde a cada unidad fiscal, este tipo de cuota se observa en las contribuciones de mejoras.

- II) “Cuota fija o específica. Existe cuando la ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad fiscal, por ejemplo \$.50 por kilo de sal, etc.

- III) “Cuota proporcional. Existe cuando se señala un tanto por ciento, cualquiera que sea el importe de la base, por ejemplo en 15% del Impuesto al Valor Agregado por la enajenación de bienes.

- IV) “Cuota progresiva. Existe cuando el tanto por ciento aumenta a medida que aumenta el importe de la base gravable por ejemplo la cuota aplicable para el pago del Impuesto sobre la Renta, sobre lo que una persona obtenga por concepto de salario.”²⁹

c) Tarifa.

La tarifa es una tabla de precios o impuestos.

²⁹ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. *Op. Cit.* Págs. 210 y 211

Se define a las tarifas como las tablas o catálogos de precios, que se deben pagar por algún servicio o trabajo que se realice.

“En materia de impuestos las tarifas son las listas de unidades correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría de actos, bienes o servicios gravados.”³⁰

Para concluir, las tarifas son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a una misma categoría.

2.5. La Obligación Tributaria.

Para iniciar, es necesario saber que existen y nacen indefectiblemente obligaciones derivadas de la causación de un tributo, también conocidas como obligaciones fiscales formales cuyo objeto puede ser un dar, hacer o no hacer.

Bajo ese tenor, considero que la obligación tributaria es toda conducta que el sujeto pasivo debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta sea de dar, de hacer, o de no hacer. De esta manera, identificamos las conductas de dar, hacer o no hacer como obligaciones tributarias a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

³⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.* Pág. 235.

Otra definición señala que la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie; así las cosas, se trata de una obligación cuya naturaleza jurídica es ex lege, ya que la obligación tributaria nace, se crea y se instaura en la ley, es decir, tiene su fuente en la ley; definición que no compartimos por reducirse a la conducta de dar como la única derivada del nacimiento de la obligación tributaria.

2.5.1. Elementos de la obligación tributaria

Son el sujeto activo que siempre es la Federación, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal, a través de sus órganos correspondientes; el sujeto pasivo, que es la persona física o moral que realiza el supuesto de hecho, es decir el hecho imponible establecido en la norma jurídica y que al actualizarse en la vida real se convierte en el hecho generador del tributo; el objeto directo que consiste en un dar, hacer o no hacer ; y el vínculo jurídico, que es la liga, u obligación nacida de la ley, ya que de la realización del hecho imponible previsto en la norma jurídica tributaria, se crea un vínculo reconocido por el derecho, que faculta al sujeto activo a exigir la contribución al sujeto pasivo, y asegura su cumplimiento con la posibilidad de obtener coactivamente su cumplimiento.

En ese orden de ideas desarrollaremos el concepto del pago como la forma de extinción de la obligación tributaria por excelencia, es decir, el Dar.

El pago. Es la forma mediante la cual se extingue la obligación tributaria; con respecto al pago es importante establecer algunas modalidades del mismo como son:

a) Forma y tiempo de pago. Como es de sobra conocido, el principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta consistente en dar, hacer, no hacer e incluso para algunos autores hasta tolerar, culmina su existencia, de lo cual se supone que tratándose de las obligaciones formales como lo son las impositivas, su extinción se da con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis o supuesto normativo previsto por el legislador; así las cosas tenemos que la presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, el respeto al mandato legal, la recepción de una inspección, serán el cumplimiento del mandato y por lo tanto la extinción de la obligación formal.

Sin embargo, tratándose de la obligación tributaria, la extinción además de lo que señalamos en el párrafo precedente puede presentar diversos matices y formas.

En ese sentido, ya vimos que el pago es la forma común por excelencia de extinguir la obligación tributaria principal cuando esta consiste en la conducta de dar, no obstante el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación al referirse a la causación y forma de pago de las contribuciones y sus accesorios, señala

que se hará en moneda nacional como regla general, pero si el pago se hace en el extranjero, se podrá realizar en la moneda del país de que se trate. También da el siguiente orden de aplicación.

1. Gastos de Ejecución.
2. Recargos.
3. Multas y ;
4. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Dado el carácter legal de la obligación tributaria, su cumplimiento debe efectuarse en el tiempo indicado por la ley, que es en principio el de la realización del hecho generador.

Ya que los impuestos se pagan en la fecha o dentro de plazos señalados por la ley fiscal respectiva, es necesario hacer mención que a falta de disposición expresa, el Código Fiscal establece un término dentro del cual deberán de presentarse las declaraciones de impuestos.

Sobre la forma de pago, debemos señalar que en nuestro Derecho Fiscal existen diversas formas de pago, pero la más importante es a través de la presentación de declaraciones cuando se trata de impuestos que se deben cubrir por ejercicios fiscales.

Por otra parte, existen los siguientes tipos de pagos:

- b) Pago liso y llano de lo debido. Esta situación se presenta cuando el contribuyente paga al fisco correctamente las cantidades que adeuda en los términos de las leyes aplicables, sin objeciones ni reclamaciones de ninguna especie.
- c) Pago de lo indebido. Esta situación se presenta cuando un contribuyente le paga al fisco lo que no se adeuda o una cantidad mayor de la adeudada.
- d) Pago bajo protesta. Este tipo de pago tiene lugar cuando el contribuyente que está inconforme con el cobro de un determinado impuesto, cubre el importe del mismo ante las autoridades fiscales, pero hace constar que se propone intentar los medios de defensa legal que procedan, a fin de que el pago de que se trata se declare infundado y marca así el derecho de solicitar su devolución, en los términos de la legislación fiscal.
- e) Pago extemporáneo. Es aquel que realiza el contribuyente, sin objeciones ni inconformidades, pero fuera de los términos establecidos por ley. Además de pagar las contribuciones omitidas está obligado a cubrir los recargos y accesorios en que haya incurrido por mora.
- f) Pago de anticipos. Se presenta cuando el contribuyente, en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al fisco una parte provisional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder.

Ahora bien, por último veremos una forma de extinción excepcional a las obligaciones tributarias relacionada con el pago y esta es:

La exención. Puede definirse a la exención como un privilegio establecido en la ley por razones de equidad o conveniencia para liberar a una persona de la obligación del cumplimiento de pago de determinadas contribuciones, respetando la generalidad.

Encontramos como característica de la exención las siguientes:

- a) Se establece por ley.
- b) Elimina la obligación del pago.
- c) Se otorga por razones de equidad o conveniencia.

Capítulo Tres.

3.- Efectos de los Impuestos.

Para iniciar con el desarrollo de este tema debemos decir que al establecerse un impuesto debe advertirse y considerarse muy en serio por el legislador los efectos que traerá aparejada la aplicación del gravamen de que se trate, efectos tales como si el sujeto pasivo será realmente el pagador, cuál será la reacción en el ámbito económico donde va a operar, en la economía del país, etc., es decir, si no se desalentará o desacelerará a cierto sector o al país entero por su aplicación; si se dará origen a la salida de la fuente gravada del territorio nacional, o si se dará origen a la evasión, así como tantos y tantos detalles que deben observarse para, sí allegarse recursos, pero no a costa de la población, ya que como hemos mencionado el fin último del Estado es el bienestar colectivo.

En ese sentido, el maestro Narciso Sánchez Gómez nos dice: “Los efectos de los impuestos, se refieren a las consecuencias que se engendran, con motivo de su establecimiento, nacimiento, determinación, pago, evasión y exigibilidad, en relación con la autoridad fiscal, sujetos pasivos y terceras personas vinculadas con la obligación tributaria, realmente es una cuestión que debe estudiarse previamente en cada país por los gobernantes encargados de planear y ejecutar su política fiscal, para que los resultados de la misma sean lo más congruente con los objetivos de la economía pública; es por ello que en la doctrina del Derecho Fiscal se habla de los efectos de los impuestos que se

pagan, y de los que no se pagan, o en otras palabras, de lo que se conoce como cumplimiento de la obligación fiscal por el sujeto pasivo o por terceras personas, y la evasión legal e ilegal, esta última categoría, que también se le conoce como remisión o elusión y lo concerniente al fraude o infracción fiscal.”³¹

Siguiendo con la idea del maestro Sánchez Gómez analizaremos en los apartados siguientes los que según la doctrina considera los principales efectos de los impuestos; lo anterior bajo la teoría que los clasifica en aquellos que se pagan y los que no se pagan, sin embargo dentro de la clasificación de los efectos de los impuestos que no se pagan, aclararemos lo relativo a la distinción o división a nuestro parecer errónea, que se hace entre evasión legal e ilegal, toda vez que, a todas luces “La Evasión” siempre será ilegal, ya que de ser legal la forma correcta de definirla es como “Elusión” ; lo anterior, si dejar de echar un vistazo a las ideas de otros autores que los clasifican de formas distintas como veremos ahora.

Así tenemos a Hugo Carrasco Iriarte que clasifica a los efectos de los impuestos en:

1.- Morales. Nos dice que son aquellos que buscan lograr conductas éticas en la sociedad, por ejemplo gravar con tasa muy alta el consumo de los vinos para alejar a la población del alcoholismo; el estado incluso llega a privarse de percibir recaudaciones importantes, pero siempre protegiendo la moral pública y la salud de sus habitantes.

³¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.* Págs. 237 y 238.

2.- Políticos. Según el maestro son aquellos que derivan o nacen en algún momento de la aplicación excesiva o abusiva de un impuesto y dan origen a reacciones políticas diversas como por ejemplo la Revolución Mexicana.

3.- Económicos. Aquí el maestro ya asimila un poco su clasificación a la tradicional que será la que desarrollaremos en el presente capítulo; al decir que los principales efectos económicos de los impuestos son: la repercusión, difusión y absorción.

4.- Evasión. Nos expone que este efecto consiste en eludir el pago del impuesto, evasión de la cual puede haber dos tipos que son: la legal y la ilegal.

La legal representada por la elusión que se refiere a no pagar la contribución, pero interpretando y relacionando las disposiciones fiscales.

La ilegal representada por la evasión que es ilegal cuando, para eludir el pago de un impuesto, se realizan actos violatorios de las normas jurídicas, como la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos, etc.

3.1.- Efectos de los impuestos que se pagan.

En el campo económico sobre todo del contribuyente, el pago de una contribución produce sus consecuencias, en donde es evidente ante todo la disminución de la riqueza del sujeto pasivo o pagador del impuesto, tanto en los que se conocen como impuestos indirectos y de aquéllos que reciben el

nombre de directos, es por ello que en apego a la clasificación doctrinal de los efectos de los impuestos diremos que los efectos de los impuestos que se pagan son: la Repercusión o Traslación del impuesto con sus tres fases: la percusión, traslación y la incidencia; la Difusión; la Utilización del Desgravamiento; la Absorción del impuesto; la Amortización del impuesto; y la Capitalización del impuesto.

3.1.1.- La Repercusión.

Para Hugo Carrasco Iriarte la repercusión es “Aquel proceso por medio del cual el contribuyente desplaza el impuesto total o parcialmente a otras personas.”³²

Según Castrejón García es “El fenómeno por medio del cual se forza a otra persona a pagar el impuesto.”³³

Finalmente para el maestro Narciso Sánchez Gómez la repercusión es “Un fenómeno imperante en el pago de los impuestos indirectos, como es el caso del IVA y del impuesto especial sobre producción y servicios, y se refiere a la caída del gravamen sobre el sujeto pasivo y en terceras personas que ven afectada su economía con el impacto del tributo. En efecto se trata de una lucha dentro del proceso económico entre el sujeto pasivo y terceras personas, hasta llegar el monto del impuesto al consumidor de bienes y servicios, que es el individuo que realmente carga con el monto de esa obligación porque queda

³² CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. 2ª Edición. Editorial Iure Editores. México, 2003. Pág.181.

³³ CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo. *Op. Cit.* Pág. 203.

afectada su economía al no poder trasladar el impuesto a otros, lo cual es común en los impuestos a la producción y al consumo.”³⁴

De lo expuesto se ve que al efectuarse la repercusión o traslación del impuesto, el poder adquisitivo del sujeto pasivo queda intacto, porque simplemente dicha persona se libera de la obligación contributiva mediante ese efecto que reconoce la ley, para que su única labor consista en trasladar, retener y enterar el monto del impuesto a la autoridad fiscal, mediante la expedición de facturas, notas de venta y la especificación de ese fenómeno en su contabilidad.

Tal como mencionamos en el apartado 3.1, la repercusión del impuesto es un acontecimiento o fenómeno de los impuestos que se pagan, mismo que se desarrolla en tres etapas o fases que son: la percusión, la traslación y la incidencia.

a) La Percusión.

Así las cosas, la percusión es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo, es como dice la doctrina, el punto donde la ley impone la exacción. La traslación es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas, se trata del proceso por medio del cual se fuerza a otra persona a pagar el gravamen.

³⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.* Págs. 238.

Raúl Rodríguez Lobato considera que la percusión es “El momento, en que se realiza el presupuesto de hecho previsto por la ley fiscal para que nazca la obligación, es decir, el causante del tributo se adecua a la hipótesis normativa y genera la obligación fiscal.”³⁵

b) La Traslación.

La traslación es el momento, en que el causante, 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.

“Traslación es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas”³⁶

Tal momento se traduce en que el gravamen incrementa el precio de los bienes y servicios, en consecuencia encareciéndose la vida en total detrimento de la clase consumidora, compuesta por la gran mayoría de la población del país.

Podemos ver que operando la traslación, ya sea en forma tácita o expresamente reconociéndolo la ley, tenemos que se da lo que la doctrina llama “impuesto en cascada”, ya que permite una sucesión de repercusiones que se reflejan sobre las diversas etapas del proceso de producción; así el fabricante, traslada el impuesto a los distribuidores, éstos a su vez a sus

³⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fical*. 2ª Edición. Oxford University Press. México, 1998. Pág. 70.

³⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Loc. Cit.*

comisionistas o agentes, quienes lo repercuten en el comerciante y éste, finalmente, en el consumidor.

Ante tal panorama es evidente, que la autoridad fiscal pierde todo control e interés, puesto que ya percibió el ingreso previsto en la legislación tributaria, quedando tal situación en manos de necesidades e intereses de tipo económico, regidas por la oferta y la demanda, pero obviamente en perjuicio del consumidor, toda vez que se afecta sustancialmente el costo de la vida.

Ahora bien, es conveniente hacer saber que la traslación puede ser hacia delante o protraslación o bien hacia atrás o retrotraslación, según la dirección de la traslación.

Raúl Rodríguez dice: “En la traslación hacia delante el causante cobra por los bienes o servicios que enajena, no solamente el precio de los mismos, además fuerza al consumidor a que pague el impuesto que ha causado el contribuyente. En la retro traslación, el adquirente de bienes fuerza a su proveedor a que le pague el impuesto que causará en cuanto realice la mercancía adquirida.”³⁷

Para reafirmar la idea Margáin Manautou en su obra, cita a Sommers, quien dice que protraslación “Es la traslación del impuesto que se hace al cobrar más por los bienes y servicios y retrotraslación cuando se paga menos por los bienes y servicios. En la protraslación el contribuyente trasmite al consumidor el impuesto que grava las ventas que celebra o los servicios que presta. En

³⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Loc. Cit*

cambio en la retrotraslación el consumidor es quien trasmite el impuesto al vendedor o prestatario del servicio.”³⁸

c) La Incidencia.

En términos generales podemos decir que la incidencia es el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve obligado a pagar el tributo.

Otra definición nos dice que la incidencia es “La caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por la trascendencia del impuesto.”³⁹

Profundizando, tenemos que 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 impuesto, se trata de un tercero que ya no puede trasladar el monto de esa obligación, así estaremos en presencia del individuo en quien descansa el impuesto, su monto y que por esa razón resulta afectada su economía y su poder adquisitivo.

Narciso Sánchez Gómez citando a Ernesto Flores Zavala nos dice “La repercusión es una lucha entre el sujeto del impuesto y los terceros, el sujeto, tratando de trasladar el impuesto, y el tercero tratando de evitarlo restringiendo el consumo de ese artículo; el triunfo depende no sólo de la fuerza económica,

³⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Op. Cit.* Pág. 75.

³⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Loc. Cit.*

sino de la concurrencia de otros factores diversos, como la necesidad de la cosa gravada, la existencia de sucedáneos, etc.

“Hay casos en que el impuesto incide sobre el mismo sujeto pasivo, pero entonces no habrá propiamente repercusión; sucede cuando el sujeto no puede trasladar el impuesto. Este fenómeno es uno de los más importantes de los que estudia la ciencia de las finanzas, porque el legislador, al establecer un gravamen, debe tener en cuenta la posibilidad y sentido de la repercusión, para determinar, con más o menos exactitud, a quienes en realidad gravará el impuesto, y es común verlo en los indirectos, pues el peso del tributo recae sobre las clases pobres o consumidores.”⁴⁰

3.1.2.- La Difusión.

Según la doctrina, se dice que en la difusión la persona incidida por un impuesto, es decir el pagador del mismo, sufre una disminución en su ingreso, por consiguiente en su capacidad adquisitiva, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto del impuesto, esto es, que existe una relación directamente proporcional entre el poder de compra o nivel de ingreso y el monto pagado por concepto del tributo; en ese sentido, el pagador limitará sus consumos y dejará de adquirir determinados artículos o comprará menos, con lo que provocará la disminución de ingresos de sus proveedores, los que a su vez verán reducido su poder adquisitivo y así sucesivamente.

⁴⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.* Pág.239.

Para ilustrar más claramente este concepto Narciso Sánchez Gómez dice “Se trata de otro fenómeno visible tanto en el pago de impuestos indirectos como directos, porque sus consecuencias se registran en todas las personas físicas y morales que realizan el desembolso por el pago de un impuesto. Y ello se configura después de registrarse la incidencia sobre el pagador del gravamen, pues ha sufrido una disminución de su renta o capital, y por consiguiente, de su capacidad de compra, esa persona limitará sus consumos y dejará de adquirir determinados artículos o los comprará en menor cantidad, en eso estriba la difusión.”⁴¹

3.1.3.- La Utilización del Desgravamiento.

El presente apartado se refiere a un efecto de los impuestos no muy tratado, ni analizado por la mayoría de los estudios del Derecho Fiscal, ya que más que un efecto, lo consideran una táctica político-fiscal implementada por parte del Estado, cuya finalidad lastimosamente dicen, es allegarse adeptos más que recursos, sin embargo consideramos que no obstante los trasfondos de conveniencia política que pudieran llegar a tener, la implementación de estas medidas en materia impositiva dan lugar a efectos notorios en el ámbito tributario.

En ese tenor, la utilización del desgravamiento como efecto de los impuestos se presenta cuando hay la supresión de un impuesto o la disminución de las cuotas impositivas, tal como se dijo en el párrafo que antecede si bien es cierto, se trata de una medida de política fiscal que tiende a proteger la economía de

⁴¹ Ibid. Págs. 239 y 240.

ciertos sectores de la población, sobre todo de los de más vulnerables, los de más bajos ingresos, y de aquellos impuestos relacionados con el consumo de artículos de primera necesidad de la población, no menos cierto es, que resulta muy recomendable este tipo de medidas ante las fuertes cargas tributarias que se han instituido para la federación, para las entidades federativas y para los municipios, toda vez que ello permite dar una mejor imagen del gobierno sí, pero también impulsar actividades comerciales, industriales, prestación de servicios, la agricultura, la ganadería, las artesanías u otros rubros fundamentales de la economía social del país.

Así las cosas, podemos ver que las referidas y criticadas medidas o tácticas traen aparejadas el surgimiento de efectos positivos en materia económica, lo que se traduce en mayor recaudación para sufragar el gasto público y en consecuencia la consecución del fin último del Estado, el bienestar colectivo.

3.1.4.- La Absorción del Impuesto.

La absorción se presenta cuando el sujeto pasivo del impuesto no lo traslada, sino que lo paga, sin embargo para no verse demasiado mermado por la carga impositiva, procura como alternativa, ya sea aumentar su producción o disminuir su costo y trabajo de operación o bien allegarse una innovación tecnológica y así el impacto del tributo se desvanece.

En la práctica, cuando no se traslada el monto del impuesto, en especial de los que se conocen como indirectos, como ya expusimos el sujeto pasivo lo

absorbe, pagando de su propio patrimonio esa obligación contributiva, es decir, absorbiendo la carga o impacto de la contribución, ello es una manera de proteger la economía de la población consumidora y de los sectores más necesitados de ingresos o recursos, pues permite elevar la producción de bienes y servicios y como consecuencia la demanda de satisfactores, pudiéndose dar margen para la disminución del valor la cosa gravada, y con lo cual se absorbe la totalidad del impuesto.

3.1.5.- La Amortización de los Impuestos.

Otro efecto de los impuestos no muy considerado por la doctrina es la amortización, toda vez que se considera no es significativa la presencia de este fenómeno, tanto que se traduzca en protección a las clases menos favorecidas, o que incentive a la economía, etc, y que esto en consecuencia repercuta en una mayor recaudación tributaria para el Estado, sin embargo consideramos pertinente su inclusión en nuestra clasificación en virtud de que tenemos como objetivo darle al lector la más amplia visión del panorama impositivo y por tanto de algo fundamental derivado de su imposición por parte del Estado que son sus todos sus efectos por leves que parezcan.

Así tenemos que la amortización de un impuesto significa que dentro del precio de la mercancía se incluye el tributo, esto es, que el contribuyente carga el gravamen al valor del producto o servicio sin elevar su costo con motivo del impuesto, pues primero baja dicho precio y luego se adiciona esa obligación contributiva sin afectar la economía del consumidor mediante dicha operación.

3.1.6.- La Capitalización.

En este caso el maestro Narciso Sánchez Gómez citando a Ernesto Flores Zavala dice que la capitalización “Se produce como una modalidad del desgravamiento, al disminuirse las cuotas o tasas de los impuestos o al otorgarse las bonificaciones o subsidios sobre el monto del gravamen, el contribuyente se ve liberado parcial o totalmente de la carga tributaria, ve aumentada la productividad de sus inversiones, ingresos, riqueza o valor de sus bienes, y ello constituye un importante estímulo en todo tipo de actividades económicas.”⁴²

3.2.- Efectos de los impuestos que no se pagan.

Como ya hemos mencionado en el punto 3 (tres) anterior, los efectos de los impuestos tradicionalmente se dividen en aquellos que se pagan, mismos que ya analizamos y aquellos que no se pagan, los cuales a continuación nos disponemos explicar.

Los efectos de los impuestos que no se pagan, se refieren a las consecuencias que se producen con el no acatamiento de la obligación tributaria la que puede ser producto de una disposición legal aprovechando sus lagunas o eludiendo el pago del gravamen mediante un procedimiento legal ante las fuertes tasas

⁴² Ibid. Pág. 240.

impositivas; pero en oposición, también existe el caso de la omisión del deber contributivo contrariando las normas jurídicas respectivas, ya sea por ignorancia, por imposibilidad física, con dolo o mala fe causándole un perjuicio al fisco en materia de ingresos públicos al obstaculizar que se allegue de las percepciones derivadas de aquellos impuestos cuya situación jurídica ya se ha producido en la realidad, esto último es lo que se conoce como evasión o fraude fiscal.

Para nosotros la clasificación de los efectos de los impuestos que no se pagan se explica con dos efectos a los cuales denominan como Evasión y Elusión; el primero de ellos se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la ley, ya sea por que se realice lo que el dispositivo jurídico prohíbe, u omite efectuar lo que ordena; el segundo en sentido contrario, se trata también de sustraerse del pago, pero sin recurrir para ello en conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como son evitar coincidir con la hipótesis legal, tal como abstenerse de realizar los hechos o actos gravados por la ley, etc.

Ahora bien, de lo anterior se advierte que no hay lugar a la creación de los dos fenómenos llamados evasión legal e ilegal, ya que claramente la Evasión siempre es ilegal, toda vez que entraña actos que contrarían la ley; por tanto la Evasión Legal no existe y el fenómeno que pretende entrañar se encuentra en lo que denominamos como Elusión; elusión y evasión son cuestiones que a continuación analizamos:

3.2.1.- La elusión.

“La “elusión”, se refiere al no pago de una contribución, pero interpretando y relacionando las disposiciones fiscales.”⁴³

Narciso Sánchez dice: “Consiste en omitir el pago del impuesto, siguiendo mecanismos legales, y se conoce también como elusión fiscal, y puede ser producida por el gobierno al dictar altas cuotas o tarifas impositivas que ahuyentan a los contribuyentes dedicados a determinadas actividades comerciales, industriales o prestación de servicios, al no otorgar estímulos o subsidios fiscales para impulsar tales actividades o al imponer fuertes multas o recargos en caso de incurrir en infracciones legales, por ejemplo un giro empresarial específico se cambia de una entidad federativa o de un país determinado cuando le resulta muy elevado el monto del gravamen, para establecerse en el lugar en donde se le ofrece al empresario más ventajas para proteger su economía, con bajas tasas de dicho gravamen o en su caso que haya exención tributaria o hasta que ni siquiera grave ese tipo de actividades. El importador de bienes y servicios que no esta dispuesto a seguir pagando los tributos relativos a la importación, deja de importarlos cuando le resulta pesada y bromosa la carga fiscal. Cuando se cambia de actividad, giro o negocio la inversión de capitales de una persona física o moral a una ocupación que no está gravada o que tiene cuotas más livianas que la inversión anterior, o en su

⁴³ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Loc. Cit.*

caso que está exenta la nueva actividad empresarial. También en el supuesto que se deja de producir ciertos bienes o servicios o se produce hasta cierto límite o medida para no seguir pagando un impuesto que es elevado, incomodo y molesto para el contribuyente, en todos los supuestos que se han mencionado se deja de contribuir al gasto público aprovechando herramientas jurídicas, el particular ante todo busca proteger su riqueza, ingresos o ganancias y es hasta cierto punto una medida de justicia, porque nadie esta obligado a sacrificar más allá de sus posibilidades económicas, y los pasos que se siguen son conforme a derecho, ya que no se le puede prohibir y menos sancionar al utilizar dicho tipo de medidas favorables a sus intereses personales o patrimoniales, sin embargo, no es favorable para el fisco la elusión, porque le resta ingresos públicos, y es contraproducente a una sana política fiscal, es por ello, que debe tenerse más cuidado al establecer un tributo, estudiando detenidamente el resultado de sus efectos, pronosticando sus ventajas y desventajas tanto para el Estado como para los particulares, para no caer en lamentables resultados contributivos que no dejan de dañar la marcha de la Administración Pública, y no dar margen para llegar a lo que se conoce como elusión.”⁴⁴

Para concluir, la elusión se refiere a la abstención del pago de un impuesto, situación que no es sancionable por las disposiciones legales aplicables, toda vez que el contribuyente adopta cualquiera de las tres posturas siguientes:

a) No realiza el hecho generador de impuesto u obligación tributaria.

⁴⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.* Pág. 241.

b) Aprovecha al máximo las ventajas o prerrogativas contenidas en las disposiciones fiscales, para pagar sobre la menor base gravable posible.

c) Obtiene ventajas y provechos de las lagunas, deficiencias y errores contenidos en la legislación fiscal.

3.2.2.- Evasión.

Tal como se ha venido exponiendo, los efectos de los impuestos que no se pagan es lo que tradicionalmente la costumbre ha conocido como evasión fiscal en un sentido amplio, y por ello de inmediato cualquier persona sin tener amplios conocimientos en derecho piensa que se trata de un acto contrario a derecho, porque por el solo hecho de no pagar una contribución de inmediato se presume con esa conducta una infracción de carácter fiscal; sin embargo, ya se mencionó en el punto anterior, que la elusión es legal y de ella ya se han anotado sus causas y efectos, por ello sólo resta comentar a la evasión que si entraña ilicitud.

En esas condiciones, cualquier hecho o conducta de los contribuyentes que contravenga una norma impositiva constituye violación al marco jurídico conducente, violación que por razones lógicas tiene prevista una sanción penal o cuando menos económica; esto que configura un ilícito tributario, es lo que la doctrina denomina evasión; en algunos países se le identifica como conducta fraudulenta, engañosa o falsa que atenta contra las finanzas públicas, que puede ser producto del error, la mentira o el dolo para no cumplir con su deber

contributivo a favor del Estado, causándole un daño a la inercia de sus funciones públicas, y ese proceder nos permite identificar según la teoría penal, los siguientes elementos conducta del sujeto evasor, tipicidad, antijuridicidad, el dolo o la culpa y la punibilidad; elementos o factores que al momento de calificar la gravedad de la infracción cometida deben estudiarse con sumo cuidado por la autoridad fiscal para que se respalde en el principio de legalidad que rige sus actos represivos.

Dicho de otro modo la evasión siempre es ilegal, porque para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios a las normas legales, tales como el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos, etcétera; este tipo de conductas daña al fisco y también a los sujetos cumplidos, porque al señalarse las cuotas del impuesto y calcular su rendimiento, la autoridad fiscal deberá tener en cuenta las pérdidas debidas al fraude fiscal.

Según el pensamiento de numerosos estudiosos del Derecho Fiscal, la evasión o fraude al fisco debe ser combatido por que constituye una violación a la ley; coloca a los violadores o defraudadores en situación de privilegio frente a los que han cumplido con la ley o en su caso que no han podido violarla; no puede quedar al arbitrio del particular determinar si debe pagar o no el impuesto; si la finalidad del impuesto es cubrir los gastos públicos y éstos tienen como causa fundamental la realización de las atribuciones del Estado, quien defrauda al fisco está obstaculizando y haciendo cada día más difícil la realización de esas atribuciones, es decir, el evasor de impuestos no solo es enemigo del Estado sino un enemigo de la sociedad en general.

Algunas medidas que pueden tomarse en cuenta para evitar la evasión son las siguientes: control del impuesto mediante el registro de los contribuyentes, la práctica de inspecciones fiscales, que todos los sujetos pasivos y los responsables solidarios cumplan con sus obligaciones de presentar declaraciones, manifestaciones, avisos, retenciones y pago de impuestos oportunamente; interesar a los agentes fiscales en el cobro del impuesto, mediante el ejercicio fiel y riguroso de sus atribuciones relativas a la fiscalización, para comprobar si se está cumpliendo o no con la determinación y entero del impuesto por los sujetos pasivos y terceras personas relacionadas con esa obligación; interesar con el mismo fin a los particulares extraños, a la relación tributaria para que denuncien ante el fisco los casos de evasión del tributo; ejercer las autoridades fiscales sus facultades represivas o sancionadoras bajo el principio de legalidad, fundando y motivando cuidadosamente sus resoluciones o actos que califiquen infracciones y apliquen las sanciones fiscales conducentes, para que los particulares responsables de esos actos ilícitos reciban el castigo que marca la ley según la gravedad de la falta cometida; llevar a la práctica por las autoridades tributarias los procedimientos administrativos de ejecución en forma rápida y flexible para que se evite a toda costa la evasión y se garantice a su vez el interés fiscal omitido; y los casos graves de evasión deberán ser sancionados con mayor rigor tanto con pena pecuniaria, es decir, dinero, como con pena judicial, mediante la privación de la libertad del infractor; y sancionar a grupos y partidos políticos que inciten a una negativa colectiva para no pagar impuestos porque ello representa un grave atentado a las funciones del Estado, por tanto la sanción debe ser tanto fiscal como judicial.

Capítulo Cuatro.

4.- El Impuesto Sobre Servicios de Hospedaje, Implementación Local.

Se ha llegado a la parte medular del presente trabajo de investigación, la cual dio nombre y origen al mismo y por ello comenzaré mencionando que en el marco jurídico hacendario mexicano, en específico el de aquel al que nos hemos referido en capítulos anteriores, es decir, el de carácter fiscal o tributario se integra comúnmente por tres disposiciones normativas, que son las que regulan la percepción de recursos financieros para sufragar el gasto público en el ámbito local, siendo estas la Ley de Hacienda, La Ley de Ingresos y el Código Fiscal, esto es, el marco regulatorio en materia fiscal a nivel de las entidades federativas.

Por su parte, los elementos tributarios de los ingresos gubernamentales que se perciben por fuentes de derecho público, por lo general, se establecen en las Leyes de Hacienda de los diversos estados integrantes de la Federación, aunque cabe anotar que esto no limita que se establezcan algunos de ellos en las leyes de ingresos e incluso en los Códigos Fiscales de las entidades federativas correspondientes, pero son los menos de los casos.

En el caso que nos ocupa en el presente capítulo, es decir, del Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje, en el ámbito local, es práctica corriente encontrar, tanto en la Ley de Hacienda como en la Ley de Ingresos, algunos de sus principales elementos, reservándose las reglas generales de

implementación y causación a los Códigos Fiscales de la entidad federativa de que se trate, toda vez que estamos hablando de un impuesto de carácter estatal, no obstante hay que decirlo, los rendimientos de este gravamen han estado siendo trasladados a los municipios a través de la constitución de diversos fideicomisos.

Ahora bien, la creciente falta de claridad en el ejercicio de los recursos provenientes de la recaudación del mencionado impuesto, y sobre todo la falta de resultados visibles en beneficio de la población de los Estados, nos ha llevado al análisis de todo lo relacionado a la implementación del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje, pasando por su definición, clasificación, elementos, naturaleza jurídica, etc., hasta llegar, en el caso específico del Estado de Quintana Roo, a hacer una crítica del ejercicio que del mismo se realiza.

4.1.- Antecedentes.

Para iniciar con este punto es necesario distinguir que la prestación de servicios de hospedaje implica la existencia, por un lado, de la persona que hospeda u otorga el alojamiento; y por otro, el hospedado o huésped.

En ese sentido, resulta conveniente a manera de antecedente, mencionar que sin la existencia de un contrato de hospedaje en virtud del cual se conceda la prestación del referido servicio, no habría materia gravable para imponer el Impuesto sobre Servicios de Hospedaje.

Así las cosas, cabe apuntar lo que al efecto dice el Diccionario Jurídico Mexicano “El contrato de hospedaje está regulado en México sólo por el Código Civil, si bien algunas disposiciones de la ley Federal de Turismo le son aplicables; claramente es posible distinguir entre el hospedaje civil y mercantil por los atributos del hospedero; si tiene casa pública destinada a ese objeto se trata, sin duda de un empresario hotelero, pues en México el galicismo hotel ha desplazado a las demás expresiones que denotan una negociación de hospedaje, cuyas complejas obligaciones frente a los prestatarios tienen como denominador común el propósito de lucro.

“Si por el contrario, el albergue se presta de modo ocasional y sin disponer para ello de una negociación hotelera, el contrato se mantendrá exclusivamente en la esfera civil”⁴⁵

Bajo este orden de ideas se puede decir que por el contrato de hospedaje el hospedero u hotelero se obliga a prestar a otro, mediante la retribución convenida, comprometiéndose o no, según se estipule, los alimentos y demás gastos que origine el hospedaje, lugar donde alojarse; es evidente como más adelante veremos con mayor detalle, que en este acto tenemos al supuesto normativo previsto por el legislador, de cuya realización depende el cobro del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje.

⁴⁵ Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. Editorial Porrúa. México, 2001. Pág. 851

Según diversos doctrinarios la naturaleza Jurídica de este contrato es incierta; mientras unos lo ven como un arrendamiento de cosas combinado con una prestación de servicios y, por tanto un contrato innominado mixto, otros le atribuyen carácter complejo, porque en el se encuentran elementos de diversos contratos, así como porque en esos mismos elementos se advierte una modificación o transformación de su contenido tradicional u ordinario.

En la teoría las obligaciones mínimas del hospedero son dos, la primera consiste en permitir al huésped el uso del local en condiciones normales de habitabilidad, con esto se incluye mobiliario, aseo, agua, luz; por su parte la segunda tiene que ver con recibir en depósito el equipaje y otras cosas que razonablemente pueda llevar el huésped, y responder de su deterioro, destrucción o pérdida; por su parte los alimentos y otras ventas y servicios dependerán de los usos, disposiciones de la autoridad y estipulaciones de las partes.

Dentro del contrato de hospedaje no hay duda que por parte del huésped la principal obligación es la de pagar el precio del hospedaje, que normalmente se establece en dinero; otras obligaciones son de contenido extrapatrimonial que si bien es cierto no son de utilidad para los fines del presente trabajo por estar estudiando a un impuesto que notoriamente su aplicación y cumplimiento implica una situación de carácter económico, no menos cierto es que mencionarlas cierra la idea y el análisis de este contrato y estas son por ejemplo usar bien la habitación y demás instalaciones del establecimiento;

ajustarse a los horarios y, en general a las disposiciones de la autoridad en materia turística, sanitaria e impositiva.

De ordinario se considera al hospedaje como un contrato consensual; se le califica como tácito cuando el hospedero tiene un establecimiento destinado a tal efecto; por lo demás podemos decir que se trata fundamentalmente de un contrato de naturaleza mercantil, típico, nominado, bilateral, oneroso, conmutativo y de tracto sucesivo, que se materializa al tener el hospedero un establecimiento destinado para tal efecto y un huésped que se aloja en el lugar, pagando el precio convenido.

Por otra parte, hablando de lo que propiamente son los antecedentes del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje, podemos mencionar primeramente a la Reforma Fiscal de 1995, que dio lugar a la aparición en el escenario jurídico-fiscal al nuevo federalismo, y las ideas relativas a la desconcentración de funciones, la autonomía estatal y el fortalecimiento municipal como base un nuevo esquema tributario para el país.

Por último, la reforma al artículo 41 fracción I del la Ley del Impuesto al Valor Agregado en relación a los artículos 73 fracción XXIX; 117, 118 y 131 todos de la Constitución Federal que permite a los Estados Federados por exclusión gravar la prestación de los servicios de hospedaje en el ámbito de su competencia.

4.2.- Concepto.

Tal como se desarrolló en el capítulo correspondiente, diremos que los impuestos son las contribuciones establecidas en ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

Ahora bien, de la Ley de Hacienda del Estado de Quintana Roo que como se verá más adelante es el que nos interesa a efecto de concluir con el presente trabajo, se desprende que el Impuesto sobre la Prestación de Servicios de Hospedaje es aquel gravamen de carácter local que se impone a aquellas personas tanto físicas como morales que obtengan ingresos por la prestación de servicios de hospedaje que se otorguen en hoteles, moteles, mesones, hostales, paraderos de casas rodantes, tiempo compartido, siempre y cuando la prestación de tal servicio constituya su actividad preponderante y se haga con fines de lucro.

4.3.- Clasificación.

De conformidad con la clasificación que de los impuestos se expuso en el capítulo segundo del presente trabajo, ahora resulta conveniente clasificar el Impuesto sobre Servicios de Hospedaje, materia de este capítulo.

De ese modo, comenzaré recordando que existen impuestos Directos e Indirectos; el Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje es de los

denominados Indirectos; es decir, los impuestos indirectos, son aquellos en los que el sujeto pasivo puede trasladar la carga impositiva a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva; tal como lo es en nuestro sistema fiscal, el Impuesto al Valor Agregado; en ese sentido, el Impuesto sobre Servicios de Hospedaje tiene como objeto gravar los ingresos obtenidos por la prestación del servicio de hospedaje, como hecho imponible la prestación del servicio y como hecho generador justamente la erogación o gasto, normalmente en dinero que realizan los huéspedes que se alojan en los lugares que se destinan para tales efectos.

Por otra parte, también podríamos decir que es un impuesto de los denominados personales, toda vez que se encamina principalmente a gravar la actividad de una persona, ya sea la prestación de un servicio, en este caso el hospedaje o la realización de erogaciones por concepto de la recepción del servicio de hospedaje; se dirige al pagador del impuesto o contribuyente ya sea el directo, prestador del servicio o el indirecto en el caso de que le sea trasladado el monto del impuesto según el caso de que se trate.

Desde otra perspectiva pudiese considerársele como un ejemplo de los impuestos con fines fiscales que son aquellos que están destinados a proporcionar ingresos al Estado para cubrir los gastos públicos contenidos en el presupuesto de egresos, cumpliendo así la finalidad constitucional que deben tener los impuestos.

Para concluir diremos que podría incluirse a este impuesto en la clasificación que los distingue entre instantáneos y periódicos, identificándose con estos últimos ya que el impuesto es periódico cuando requiere de pagos aislados y sucesivos o continuos a intervalos regulares durante un ejercicio fiscal.

4.4.- Elementos.

En el desarrollo del presente trabajo se ha señalado que la Constitución General de la República, en su artículo 31 fracción IV, establece con toda precisión la obligación que tienen los mexicanos de contribuir para el sostenimiento del gasto público, tanto de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Al disponer el citado artículo 31 Constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado o Municipio en el que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es requisito necesario que, primero, esté establecido en ley, segundo, sea proporcional y equitativo y tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como son el sujeto, el objeto, el hecho imponible, el hecho generador, la base, la tasa, cuota o tarifa, así como la época de pago principalmente, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así como señalamos en el capítulo uno, no quede margen para la

arbitrariedad por parte de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles, sino que a la autoridad no le quede otra cosa más que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento y siempre que lo quiera conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos, tal y como es su obligación.

En esa tesitura, las entidades federativas al establecer en su marco jurídico fiscal, el Impuesto sobre la Prestación de Servicios de Hospedaje, además de respetar el mandato constitucional de la proporcionalidad, la equidad y el destino al gasto público, deben reflejarlo claramente en su legislación fiscal, misma que generalmente se encuentra conformada por una trilogía de cuerpos normativos compuesta por la Ley de Hacienda, la Ley de Ingresos y, en su caso, el Código Fiscal, todos, de la entidad de que se trate.

De lo anterior, se advierte que el Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje, además de cumplir con los requisitos constitucionales que ya se citaron, debe tener en su estructura jurídica, ciertos elementos tributarios que analizamos con detenimiento en el capítulo dos, éstos lo legitiman, y su ausencia anula al impuesto y la doctrina ha reconocido que son: el objeto, el sujeto, el hecho imponible, el hecho generador, la base, la tasa, cuota o tarifa, y no como elementos pero sí como condiciones importantes, también tenemos a las exenciones, la fecha y lugar de pago.

Así las cosas, en el caso concreto del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje se expondrán detalladamente sus elementos con el objeto de conocer su estructura.

4.4.1.- Objeto.

Uno de los principales elementos estructurales que integran al Impuesto sobre Servicios de Hospedaje, lo constituye el objeto del mismo, será establecido o se materializará por la realización de actividades, por situaciones jurídicas o de hecho que representan la materia sujeta a gravamen.

Tratándose del Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje, el objeto del gravamen se encuentra delimitado por la fracción I del artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) que es de donde se origina la posibilidad de su existencia en el ámbito local.

Efectivamente, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 41 fracción I indica que:

“Artículo 41. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre:

I. Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción de bienes cuando por su enajenación deba

pagarse dicho impuesto, excepto la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido.

Para los efectos de esta fracción, en los servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido, sólo se considerará el albergue sin incluir a los alimentos y demás servicios relacionados con los mismos.

Los impuestos locales o municipales que establezcan las entidades federativas en la enajenación de bienes o prestación de servicios mencionados en esta fracción, no se considerarán como valor para calcular el impuesto a que se refiere esta Ley.”

De lo anterior se sigue que en cuanto al objeto del tributo de mérito se refiere, éste deberá ser la “los ingresos” que se obtengan por la prestación de servicios de hospedaje en general, independientemente de si el alojamiento se presta en campamentos, paraderos de casa rodantes o bajo el sistema de tiempo compartido; igualmente será la decisión de cada entidad federativa determinar la creación de un solo impuesto que agrupe a todos los supuestos, o varios impuestos, según los supuestos que decida gravar, pero en la práctica vemos que los Estados aplican un impuesto que abarca todas las situaciones.

En ese orden de ideas, concluimos y lo confirmamos según lo establecido por la Ley de Hacienda del estado de Quintana Roo, el objeto del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje son precisamente “los ingresos” que se obtengan por la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, casas rodantes y de tiempo compartido; siempre que dicho servicio se preste en el territorio del

Estado o Municipio del Estado de que se trate, independientemente del lugar donde se oferte, concerte o contrate la prestación total o parcial de servicio, o se realice el pago o contraprestación correspondiente.

Claro está que en ocasiones, las autoridades fiscales de las entidades federativas con el afán de aclarar, circunscribir o simplificar lo más posible el objeto del gravamen bien sea en el texto de la ley, de algún reglamento u otra disposición administrativa equivalente, particularizan o individualizan los tipos, formas o medios de prestar los servicios de hospedaje ya sea en hoteles, moteles, villas, bungalows, etc., quedando implícito en ocasiones, aunque también se hace en forma expresa, los tipos de albergue u hospedaje que no son considerados para el impuesto tales como hospitales, clínicas, asilos orfanatos, seminarios, conventos, etc., dándoles en ocasiones, el calificativo de exentos.

Ahora bien, y por lo que se refiere al sistema denominado todo incluido, evidentemente por la mecánica del propio sistema, y por la operatividad del impuesto, resulta ser bastante complicado separar o distribuir el costo o valor del servicio de hospedaje, respecto de los demás componentes y que son por lo regular, alimentos, bebidas, uso de instalaciones, espectáculos y diversiones, y en su caso transportes; al respecto habría que considerar en principio, que la obligación de separar y en su caso, comprobar a satisfacción de las autoridades fiscales, el costo o valor de la prestación del servicio de hospedaje, como objeto del impuesto, le corresponde al contribuyente o prestador del servicio, por lo que de no hacerlo así, se deberá tomar, o bien, el total del pago como base del impuesto, o bien, fijar un porcentaje podríamos decir ciego del total del precio o valor pagado, como el relativo al hospedaje,

debiéndose admitir prueba en contrario, realmente en la práctica y nuevamente citando el caso del Estado de Quintana Roo se opta por solicitar que el contribuyente estime cuando menos el 40 por ciento del precio total del servicio como base del impuesto de hospedaje.

4.4.2.- Sujeto.

Como en todos los tributos (impuestos, derechos y contribuciones especiales) en la figura jurídica del impuesto, existen dos clases de sujetos, uno al que se le denomina sujeto activo y otro al que se le llama sujeto pasivo.

4.4.2.1.- Sujeto Activo.

Tratándose del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje, el sujeto activo se encuentra representado por las autoridades fiscales de la entidad federativa o municipio de que se trate, en virtud o con fundamento en la competencia tributaria de que son dotadas por la legislación fiscal correspondiente.

En el caso del Estado de Quintana Roo esta facultad encuentra fundamento en los artículos 168 A al 168 M de la Ley de Hacienda del Estado y en el artículo 1 fracción I punto 12 de la Ley de Ingresos del Estado.

Como ya vimos en capítulos anteriores, la competencia tributaria por parte, se traduce en la facultad de ser titular original del tributo en cuestión, o sea del Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje, y, en consecuencia, de poder exigir el pago de éste a los contribuyentes o sujetos pasivos, esto no limita la atribución que, en su caso, pudiera instrumentarse para que se celebren convenios de colaboración administrativa entre el estado y los municipios, para que en su caso, fueran éstos los que lo administren o, en su

defecto se constituyan los fideicomisos públicos correspondientes, con la activa participación municipal y de otros sectores no gubernamentales que en su caso se determine, cuyo objetivo será la administración total o parcial de los recursos derivados de la recaudación del tributo.

4.4.2.2.- Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo por su parte, lo será toda persona física o moral, que por disposición de ley, se encuentren obligadas a transferir parte de su riqueza al erario público; es decir, el sujeto obligado al pago del Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje se determina por el hecho de coincidir su actividad, o su situación jurídica o de hecho, con la hipótesis normativa prevista en el objeto del gravamen.

El sujeto pasivo del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje nos responderá la pregunta ¿quién tiene la obligación de pagar el tributo?

En el caso del Estado de Quintana Roo, lo serán todas aquellas personas físicas y morales que en el Estado otorguen los servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes, tiempos compartidos y de todo incluido.

Para los efectos del impuesto en comento, nos referiremos al sujeto pasivo directo y al sujeto pasivo solidario, con independencia de quien sea considerado como contribuyente, para los efectos del cumplimiento de las diversas obligaciones fiscales de carácter formal como inscripciones, avisos, declaraciones, etc.

El sujeto pasivo directo es por lo general, el titular de la actividad, situación jurídica o de hecho que coincide con la hipótesis jurídica que la ley señala, naciendo así la obligación tributaria; el sujeto pasivo directo será a quien el fisco local reclame en forma preferente y en primera instancia el cumplimiento de las prestaciones económicas, que por disposición de la ley, tiene a su cargo, es decir el que presta el servicio de hospedaje.

Por su parte, el sujeto pasivo solidario es aquel sujeto que, sin ser el titular del hecho imponible del tributo, pero que por realizarse en relación a él ciertos supuesto previstos en la Ley, adquiere la obligación de responder ante el erario público o por el pago de determinadas prestaciones tributarias, quedando en este caso a criterio de la autoridad fiscal, cobrar al sujeto pasivo directo o al sujeto pasivo responsable solidario.

Ahora bien, tratándose del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, existen dos premisas que pudieran fundamentar el hecho de que el sujeto pasivo directo sea quien preste el servicio, lo que no es óbice para que, en su caso, pueda o no, trasladar el impuesto al usuario del servicio y el sujeto pasivo solidario, quien reciba el servicio, o sea, el huésped.

Expliquemos lo anterior: El impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, se reasume como ya se ha dicho para las autoridades locales, gracias a la reforma al artículo 41 de la Ley del I.V.A., de donde se desprende claramente que la excepción establecida en la fracción I del dispositivo legal antes mencionado, para que las autoridades locales puedan acceder a dichos ingresos, se indica precisamente: la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido, de lo que

se presume que implícitamente se encuentra definido que quien preste dichos servicios, será quien esté obligado al pago; lo que no quita, siguiendo la mecánica del IVA, que pueda o deba repercutirlo o trasladarlo al usuario del servicio, es decir, el huésped; y por otra parte, el prestador de los servicios, es quien se encuentra radicando en la jurisdicción territorial de la entidad federativa, y no así, el prestatario o usuario de dichos servicios, lo que facilitaría en un momento dado y de ser necesario el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales locales; evidentemente tal supuesto podría variar, pensando por ejemplo, que el sujeto pasivo directo lo fuera quien recibe el servicio de hospedaje, dejando como sujeto retenedor y solidario al prestador del mismo; sin embargo, esto quizás no afectaría la recaudación del tributo, pero podría traer ciertas dificultades en el control y en la administración del tributo, por lo que quizás lo más recomendable es que el sujeto pasivo directo lo sea el prestador del servicio, independientemente de que se le autorice a trasladar (expresamente o no) el impuesto correspondiente al prestatario, o usuario del servicio; en el caso del Estado de Quintana Roo opera de esta manera, no obstante que la legislación aplicable mencione o no de forma expresa al sujeto pasivo indirecto o solidario.

Lo anterior sin perjuicio de considerar el parecido técnico y operativo que se le ha venido dando al impuesto local por la prestación de servicios de hospedaje con el impuesto al valor agregado, quizás debido a que aquel nace por la reforma efectuada al texto de éste, y en ese sentido cabe recordar que de conformidad al artículo primero de la Ley del IVA, el sujeto pasivo directo es quien realiza el acto o actividad gravada y no quien adquiere o recibe la cosa o servicio.

Cierto es que por la mecánica del I.V.A., en el artículo 168 G de la Ley de Hacienda del Estado de Quintana Roo al igual que en el tercer párrafo del artículo primero de la Ley del I.V.A, se obliga al contribuyente del gravamen a trasladar el impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que como en el caso que nos ocupa, reciban los servicios objeto del impuesto.

Efectivamente, esta es una de las características distintas de los gravámenes indirectos o al consumo, como el caso del I.V.A., donde vemos que el sujeto pasivo de la relación tributaria y el obligado al pago del tributo, no son la misma persona, salvo en el caso de los contribuyentes exentos, pues técnicamente las personas que realicen los actos o actividades a que se contrae el artículo 1° de la Ley del IVA, pagarán el impuesto; no obstante, los únicos sujetos que lo trasladan y en consecuencia recuperan el impuesto, son los denominados por la misma Ley como contribuyentes, de lo que se sigue que los sujetos no considerados como contribuyentes, son los que realmente absorben y pagan el impuesto, o sea, los consumidores finales.

Lo anterior implica en el caso que nos ocupa que, siguiendo la mecánica del I.V.A., en el impuesto local por la prestación de servicio de hospedaje, el sujeto pasivo y contribuyente del impuesto lo es el prestador del servicio, pudiendo trasladarlo (expresamente o no) al prestatario o usuario del servicio de hospedaje.

4.4.3.- Hecho Imponible.

En el capítulo correspondiente se dijo que el Hecho Imponible es un presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de una obligación tributaria, y se concluyó que es la descripción de hechos que se encuentra en la ley, y que señala que cuando estos se realicen nacerá la obligación fiscal.

En ese orden de ideas, el hecho imponible del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje será la descripción que hace el legislador en la Ley de Hacienda del Estado de Quintana Roo, de la conducta consistente en la prestación del servicio de hospedaje por parte de personas físicas o morales en hoteles, moteles, mesones, hostales, paraderos de casas rodantes, tiempo compartido, la cual será gravada con el impuesto.

4.4.4.- Hecho Generador.

Ya se definió con anterioridad que el hecho generador es la actualización del hecho imponible, es decir, cuando la hipótesis normativa prevista en ley se materializa en la vida real, a través, de los actos de las personas físicas o morales a quienes va dirigida la carga impositiva, reuniendo los elementos establecidos en la hipótesis, adecuándose al presupuesto, en ese momento se le da el nombre de Hecho Generador, porque genera el impuesto.

Así las cosas, por lo que se refiere al Impuesto sobre Servicios de Hospedaje diremos que el hecho generador será que efectivamente en la vida real se de el servicio de hospedaje al coincidir un sujeto que presta el servicio y otro que lo solicite, esto a cambio de una contraprestación de carácter pecuniario.

4.4.5.- Base.

Al igual que los anteriores elementos estructurales del impuesto, la base gravable deberá estar establecida en la Ley; en términos generales, para determinar la base de una contribución se pueden tomar una gran variedad de elementos entre los que se encuentran, el ingreso obtenido, el valor de las operaciones, el monto de la producción, los gastos erogados, o cualquier otro indicador que pudiera establecerse como parámetro cuantitativo para determinar el monto de la contribución de que se trate.

Tratándose del Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje, la base gravable será la contraprestación, precio o pago por la prestación del servicio de albergue, o como ya se dijo y en su caso, tomando un porcentaje de total del pago o contraprestación para el caso del servicio de todo incluido.

Cabe recordar que para efectos del I.V.A., la base del impuesto en la prestación de servicios es el total de la contraprestación pactada, así como las demás cantidades que se carguen o cobren a quien reciba el servicio por concepto de otros gastos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto que derive o se agregue a la contraprestación, de la misma forma en el Impuesto sobre Servicios de Hospedaje que se causará al momento de percibir las contraprestaciones por los servicios gravados incluyendo cualesquier otro gasto relacionado con los mismos.

Así las cosas, la base gravable resulta ser el valor asignado a la materia imponible, la cual nos sirve de punto de partida para aplicar una tasa, cuota o tarifa determinada, y obtener así, el monto a pagar del tributo.

Probablemente en los casos de los servicios de hospedaje, prestados bajo los sistemas Tiempos Compartidos y Todo Incluido se pueden llegar a presentar discrepancias en la determinación de la base imponible, dependiendo de la política fiscal de cada entidad federativa.

Consecuentemente, y por lo que se refiere a los tiempos compartidos, el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, podrá calcularse sobre el precio total o sobre las parcialidades que se abonen al costo de la membresía que acredite la titularidad del derecho correspondiente, con la sola limitante de que al tiempo de la entrada en vigor del citado impuesto, el pago total o, en su caso, parcial, no hubiere sido ya cubierto, respetándose con ello el principio de la irretroactividad de la ley, tutelado por el artículo 14 Constitucional.

Adicionalmente, podrá ser también base del impuesto, el monto total o parcial de las cuotas de mantenimiento, ordinarias y extraordinarias.

Ahora bien, y por lo que se refiere al sistema “Todo Incluido”, la base del impuesto de acuerdo al marco normativo correspondiente, deberá ser el precio o costo del servicio de hospedaje, sin incluir a los alimentos y demás servicios relacionados con los mismos, pero cuando éste no pueda separarse y/o comprobarse a satisfacción de las autoridades hacendarias, de aquellos otros conceptos que integran el paquete y cuya responsabilidad de hacerlo recaerá precisamente en el contribuyente, luego entonces será base del impuesto sobre hospedaje, el total del precio o pago realizado, o bien un porcentaje determinado del total del precio, situación que evidentemente debe aceptar prueba en contrario.

Lo anterior pareciera obedecer en parte, a una mecánica de equiparamiento en la operación del I.V.A., con el impuesto local por la prestación de servicios de hospedaje, pues el artículo 43 del reglamento de la Ley del IVA, establece que tratándose de la prestación de servicios turísticos, conocidos comúnmente como paquetes, por una cuota individual preestablecida y por un tiempo determinado, deberán separar el valor de los servicios que se presten en el país, de los que se proporcionen en el extranjero.

Ahora bien, la determinación general de la base gravable en el impuesto local por la prestación del servicio de hospedaje, puede ser el monto total de los ingresos o contraprestaciones recibidas, pactadas o facturadas por el prestador del servicio, lo que evidentemente incluye depósitos, anticipos, cuotas, penas convencionales y otros cargos similares pero necesariamente vinculados con el albergue u hospedaje.

En el Estado de Quintana Roo la base gravable del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje lo constituye el monto total de las contraprestaciones correspondientes, o ingresos por la prestación de los servicios objeto del impuesto; en tiempos compartidos, se tomará como base del impuesto exclusivamente los ingresos percibidos por albergue, a través del pago de cuotas de mantenimiento ordinarias y tratándose del sistema todo incluido, se prevé que los contribuyentes opten por estimar cuando menos el 50 por ciento del precio total del servicio.

4.4.6.- Tasa.

La tasa es un porcentaje que se establece para aplicar a la base obteniéndose así, la cantidad líquida que constituye el crédito fiscal a cargo del contribuyente.

En este orden de ideas y tratándose del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, si se optara por la determinación de la base, considerando el valor total de la contraprestación o ingresos recibidos a favor de quien presta el servicio, podría mencionarse que la forma más adecuada de gravarlo sería con una tasa; si por el contrario, se tomara como base el número de días o noches de ocupación por el prestatario del servicio, entonces quizás fuera aconsejable aplicar cuotas o tarifas, dependiendo del tipo de albergue de que se trate.

En este elemento estructural del impuesto, lo que se debe tener siempre presente es el respeto a la equidad tributaria, es decir, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que pareciere más recomendable aplicar a la base gravable una tasa, es decir un porcentaje fijo y general, independientemente de que como ya lo hemos mencionado y siguiendo el equiparamiento del impuesto en cuestión y el I.V.A., éste contempla tasas aplicables a las bases gravables.

En el Estado de Quintana Roo se ocupa la aplicación de una tasa del 2% sobre la base gravable del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje.

4.4.7.- Obligaciones.

Tratándose del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje por lo que se refiere a las obligaciones específicas del gravamen, podrían quedar aquí establecidas aquellas que las autoridades hacendarias del ámbito local consideren procedentes tales como:

1.- Inscripción al Padrón de Contribuyentes.

2.- Dar Avisos al Padrón de Contribuyentes de cualquier cambio de situación jurídica relacionada con el impuesto.

3.- Llevar Registros y Contabilidad respecto de los ingresos afectados por el gravamen.

4.- Presentar en tiempo y forma Declaraciones Provisionales y Definitivas.

En el caso del Estado de Quintana Roo esta última obligación el contribuyente la cumple presentando declaraciones mensuales y anuales del impuesto de mérito ya sea mediante el formato autorizado por la autoridad fiscal del estado o vía medios electrónicos para facilitar así su observancia.

4.5.- Naturaleza Jurídica.

Al estudiarse la naturaleza jurídica de una figura jurídica, se busca su propia esencia, establecer su estructura y determinar sus límites y consecuencias, es por ello que procedemos con los siguientes comentarios al respecto.

Las entidades federativas en México, ante la escasez de recursos económicos para hacer frente a su cada vez más acentuadas demandas sociales, han venido instrumentando diversas medidas de carácter financiero.

Dentro de los aspectos relativos a las finanzas públicas, principalmente desde la reforma hacendaria de 1995, se han venido realizando sobre todo y casi de manera generalizada 2 tipos de acciones; una, consistente en eficientar su propia administración hacendaria, y, la otra, con el objeto de percibir mayores recursos, explotar fuentes propias o concurrentes de ingresos, tanto tributarios como no tributarios, a las que por diversas circunstancias o motivos no se había recurrido con anterioridad, respetando en todo momento las limitaciones

o restricciones impositivas derivadas del marco constitucional y legal, y de los compromisos derivados de la coordinación fiscal.

Precisamente una de las fuentes tributarias locales propias, derivadas de la concurrencia fiscal, es la que corresponde al Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje, también llamado Impuesto al Turismo o a la ocupación hotelera.

La puesta en operación del Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje, ha enfrentado como cualquier otro gravamen, controversias de muy diversa índole, destacando aquellas que tratan sobre el hecho imponible que impacta este impuesto, pues como vimos en el apartado relativo al objeto de este impuesto, no grava el ingreso, la propiedad o el capital, sino la capacidad económica en la realización de gastos, como lo es el pago de hospedaje o alojamiento.

En su momento, la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció jurisprudencia respecto a la procedencia de los gravámenes que impactan a las erogaciones o gastos, como en el caso que nos ocupa y en términos generales interpretando el criterio de la Corte, podríamos decir que de conformidad con la fracción IV del artículo 31 Constitucional que establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de los diferentes niveles gubernamentales, en función de su respectiva capacidad contributiva; es decir, el Impuesto por los Servicios de Hospedaje debe ser congruente respecto de la capacidad contributiva de los sujetos que soportan la carga impositiva, y en ese sentido el objeto del impuesto en cuestión, consiste precisamente en la obtención de ingresos por la prestación de servicios de hospedaje, o por la

realización de los gastos que se realizan como contraprestación por los servicios de hospedaje o alojamiento, lo que evidentemente es indicativo de capacidad contributiva de los huéspedes, toda vez que dichas erogaciones son una clara manifestación de riqueza por parte de quienes las efectúan.

De lo anterior se desprende que el Impuesto sobre la Prestación de Servicios de Hospedaje, es un impuesto indirecto, cuyo objeto o hecho generador lo constituye justamente la erogación o gasto, normalmente en dinero que realizan los huéspedes que se alojan en los lugares que se destinan para tales efectos, tomando como base del mismo, el monto total de las erogaciones realizadas por este concepto, y estableciéndose por lo general, una tasa fija expresada en porcentaje aplicable sobre el total de las mismas.

En este orden de ideas y siguiendo con el fin del presente apartado, esta contribución nace en virtud del ejercicio de las potestades tributarias locales de carácter concurrente con el Gobierno Federal, el referido impuesto impacta como ya se mencionó en el párrafo que antecede, sólo las erogaciones o gastos que por concepto de hospedaje o alojamiento se cubran por los prestatarios al hotelero o prestador de dichos servicios, constituyéndose por regla general, dentro de la relación jurídico-tributaria como sujetos pasivos directos, a los huéspedes, o sea, a quienes reciben el servicio y pagan por él, y como responsables solitarios vía retención a los prestadores del servicio de hospedaje; o bien, como sujetos directos del impuesto al prestador del servicio de hospedaje, pero con la facultad o atribución de poder trasladar o repercutir el gravamen al prestatario o usuarios del mismo.

Así las cosas, el hecho de gravar las erogaciones o gastos que se cubran por hospedaje, tanto por el gobierno federal como por los estados, toda vez que en estricto sentido ha venido siendo una facultad concurrente, ha sido cuestionada, sobre todo por los gremios que congregan a los prestadores de dichos servicios; e incluso ha sido objeto de varias impugnaciones respecto de la procedencia en la evidente doble tributación que representa; sin embargo derivado de lo que a partir de 1995 se dio por llamar el Nuevo Federalismo y que se analizará más adelante, la Federación restringió dicha facultad en relación a determinadas contribuciones y las cedió a las entidades federativas con el objeto de fortalecer a los estados y municipios.

4.6.- Implementación del Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje en el ámbito Local.

A partir de la reforma hacendaria de 1995, la mayoría de los gobiernos locales de las entidades federativas estuvieron convencidos de la constitucionalidad y de la legal procedencia del Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje, y conforme éste se implementó en su marco jurídico vigente, se llevó a cabo en forma paralela la aplicación del sistema operativo; es decir, se configuró el censo o padrón del contribuyentes obligados al pago, ya sea por causación directa o por retención dependiendo de la forma en la que se haya aplicado en impuesto en la entidad federativa de que se trate; la recepción de los pagos por dicho concepto detectan los posibles omisos en tiempo, forma o cantidad, en el cumplimiento de las obligaciones fiscales; y obtienen el ingreso por medios forzosos; es decir, las funciones de registro de contribuyentes, recaudación, fiscalización y cobranza.

Antes de la implementación del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje, las entidades federativas realizaron diversos estudios de carácter técnico-jurídico, respecto de la procedencia del referido impuesto, sobre todo en relación a que dicho gravamen reuniera los requisitos constitucionales que impone la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es decir, la proporcionalidad y la equidad, así como el destino del gasto público, independientemente de estar debidamente establecido en ley; asimismo, se analizó que no fuera una materia reservada expresamente al gobierno federal conforme a lo estipulado por los artículos 73 fracción XXIX; 117, 118, 127 y 131 todos de la Constitución Federal, concluyendo que se materializaba un espacio coincidente o concurrente con el gobierno federal y que en consecuencia no existía la invasión a esa esfera gubernamental.

Por otra parte, y atentos al principio o garantía de legalidad señalada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República, los mexicanos estamos obligados a contribuir para los gastos públicos de los distintos niveles gubernamentales, de la manera proporcional y equitativa que se señale en las leyes.

Es precisamente de este precepto constitucional de donde se desprende tanto para los mexicanos en general como para las autoridades fiscales en lo particular, obligaciones y derechos, obligaciones para los mexicanos de pagar, o mejor dicho, contribuir para los gastos públicos mediante la aportación de parte de su riqueza; y derecho de las autoridades para percibir esos pagos o contribuciones que se señalan en las leyes.

Ahora bien, la distribución de competencias fiscales entre el gobierno federal y el de las entidades federativas, contiene unas materias, actos o contribuyentes que se han reservado exclusivamente para las autoridades fiscales federales, integrando el resto por exclusión, el espacio tributario de carácter concurrente para ambos ámbitos de gobierno, donde tanto uno como los otros, pueden en ejercicio de sus respectivas potestades soberanas, imponer contribuciones a los habitantes de sus respectivas jurisdicciones territoriales.

Del análisis de los diversos artículos constitucionales de donde se desprende la competencia fiscal exclusiva para el Gobierno Federal, vemos que no se encuentra establecida la materia relativa a los servicios de hospedaje, y sin embargo, y con total independencia de las facultades impositivas exclusivas del gobierno federal, los estados a lo largo del tiempo, antes de la reforma hacendaria de 1995 y el llamado nuevo federalismo habían firmado con el gobierno federal, Convenios de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y sus anexos contando además con las declaratorias en materia de derechos, por medio de las cuales se habían comprometido a dejar sin efectos una serie de gravámenes, o a no gravar ciertos actos o actividades de carácter concurrente con el gobierno federal como en el caso de los servicios de hospedaje, en aras de evitar con ello la doble tributación y, percibiendo a cambio, participaciones de conformidad a lo señalado por la Ley de Coordinación Local, sin embargo esta situación fue cambiada por el gobierno federal haciendo algunas modificaciones al texto de la ley; lo anterior con el objeto de acrecentar la autonomía estatal y fortalecer a los municipios, tal como veremos más adelante.

De lo anterior se desprende que la implementación del Impuesto sobre la Prestación de Servicios de Hospedaje en materia local es resultado de varios factores, tales como las modificaciones al texto de la ley en materia fiscal derivados de la reforma fiscal de 1995, la aparición en el escenario jurídico-fiscal de la teoría denominada el nuevo federalismo, y las ideas de relativas a la desconcentración de funciones, la autonomía estatal y el fortalecimiento municipal como base un nuevo esquema tributario para el país.

4.6.1.- El Nuevo Federalismo y la Desconcentración de Funciones.

México como nación, por voluntad soberana, adoptó en su sistema constitucional, la forma de estado federal, con una distribución de competencias territoriales entre los niveles de gobierno establecidos, dividiendo el ejercicio del poder, por lo que se refiere a los dos órdenes jurídicos existentes, es decir, el federal y el estatal, en legislativo, ejecutivo y judicial.

En este contexto, las responsabilidades y atribuciones para atender los objetivos y fines de los entes de gobierno (federal-estatal-municipal), se establecen constitucional, legal y/o administrativamente; bien sea bajo criterios de territorio, o por materia, construyéndose así, lo que la teoría del estado ha dado en llamar pirámide de competencias, distribuyéndose éstas entre las 3 esferas de gobierno.

Esta distribución de competencias conlleva en ocasiones, a la configuración de dos fenómenos denominados concurrencia y cooperación, sobre todo en aquellos casos donde no existe la exclusividad explícita para su atención, o

bien, que existiendo ésta, se prevé o se estima procedente la colaboración intergubernamental.

Según la doctrina, de lo anterior se desprende que el ejercicio de facultades o atribuciones, y el cumplimiento de las responsabilidades que tiene encomendado cada ente gubernamental, se encuentran condicionados, por una parte, por el orden jurídico correspondiente y, por la otra, al hecho de contar con los suficientes recursos económicos que le permitan atender con eficacia las encomiendas del grupo social que representan y como se ha visto en capítulos precedentes es el fin último del Estado.

En esa virtud, y por lo que se refiere a contar, por parte del ente gobierno correspondiente, con suficientes recursos económicos para cumplir con sus responsabilidades, el constituyente originario estableció en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de las diversas instancias gubernamentales, tales como la Federación, el Distrito Federal, los Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que señalen las leyes.

Complementariamente a lo anterior, el pacto federal en la materia fiscal se ha venido materializando históricamente, a través del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, sistema que nació fundamentalmente de la necesidad de armonizar los sistemas impositivos de los distintos niveles de gobierno, tratando de evitar con ello la doble o múltiple tributación o imposición fiscal; por tal virtud, los ingresos públicos locales fluyen a las arcas gubernamentales, fundamentalmente de sus ingresos propios, constituidos por impuestos, derechos, contribuciones especiales, productos, aprovechamientos y crédito

público, así como por los ingresos derivados de la coordinación fiscal, tanto vía participaciones como de incentivos por la colaboración administrativa, y todos ellos destinados de acuerdo con el mandato constitucional, a los gastos públicos.

En este orden de ideas, es menester decir que en muchos y variados foros se ha mencionado y ponderado el valor del hecho de que una mayor descentralización y desconcentración en la toma de decisiones entre otras materias, principalmente en la fiscal, es una añeja demanda y que satisfacerla, exige nuevas formas de federalismo, así como el replanteamiento de las atribuciones y funciones en específico en los rubros de ingreso y gasto, de los diversos niveles de gobierno, partiendo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Consecuentemente, debe decirse que el Plan Nacional de Desarrollo del periodo 1995-2000, señalaba que el plan proponía impulsar un nuevo federalismo para fortalecer los estados y los municipios, y fomentar la descentralización y el desarrollo regional.

Indicaba también que como línea estratégica, tenía la de impulsar el federalismo, redistribuyendo competencias, responsabilidades, capacidades de decisión, y el ejercicio de recursos entre los 3 órdenes de gobierno y que para ello se auspiciaría el federalismo y se limitaría el centralismo que evidentemente ha entorpecido el desarrollo económico y político de la República.

Específicamente el Plan Nacional de Desarrollo para el periodo 1995-2000, reconoce que el nuevo federalismo tiende a fortalecer la capacidad institucional

y los recursos públicos de los órganos de gobierno más cercanos a la vida cotidiana de la comunidades, luego entonces para fortalecer el pacto federal, se propuso impulsar la descentralización de funciones, recursos fiscales y programas públicos hacia los estados y municipios bajo criterios de eficiencia y equidad.

Precisamente y para efectos del presente capítulo, resulta importante precisar lo que entendemos por descentralización y sus respectivos efectos o repercusiones en los esquemas del federalismo fiscal y la autonomía fiscal de los estados y municipios.

En ese orden de ideas, la palabra “descentralización” puede tener varias connotaciones, con una de ellas se puede identificar simplemente como lo contrario a la centralización, o bien como aquello que otorga autonomía de gestión y de administración; igualmente se puede traducir en la acción de reubicación geográfica de los órganos de gobierno y, sin olvidar que también puede entenderse como el resultado de la transferencia de funciones y/o recursos.

Como resulta evidente, es la última de estas acepciones la que interesa tomar para los efectos del presente trabajo, por lo que bajo este orden de ideas, y tomando el criterio de la doctrina, se dice que se han distinguido dos corrientes doctrinarias que conciben a la descentralización, desde diferente punto de vista, estas son la francesa y la anglosajona; para la corriente anglosajona, la descentralización implica una transferencia de funciones y recursos desde el gobierno central hacia sus agencias regionales, autoridades subordinadas o autoridades de nivel local; en cambio para la corriente francesa, se parte de la

distinción entre descentralización y desconcentración, toda vez que en la primera, la transferencia de funciones y recursos del nivel central es una entidad con distinta personalidad jurídica, mientras que en la desconcentración, se hace del gobierno central hacia sus agencias dependientes y subordinadas.

Así las cosas, en nuestro país se acepta y aplica generalmente la doctrina francesa, aunque cabe resaltar que adoptar dicho criterio enfrenta la dificultad de saber clara y específicamente qué materias, actividades, funciones, decisiones y recursos deben mantenerse centralizadas y cuáles deben descentralizarse, queda claro que la Constitución General de la República proporciona las directrices, pero aún así quedan vaguedades.

Generalmente, los tratadistas opinan que idealmente debe evitarse tanto la concentración de actividades y recursos financieros, como el total sometimiento a las leyes del mercado; ambos supuestos, en detrimento de los intereses generales.

Cabe mencionar que de conformidad a la estructura política y de gobierno, la transferencia de funciones, actividades y/o recursos que se inscribieron en el ánimo del proceso descentralizador del nuevo federalismo derivado del Plan Nacional de Desarrollo para el periodo 1995-2000, impactó las dimensiones política, legislativa, administrativa, jurisdiccional y por supuesto económica del gobierno del Estado Mexicano, pero en específico en la materia fiscal, inició con el proceso de autonomía y fortalecimiento de los Estados y Municipios integrantes de la Federación.

Ahora bien, y en este contexto de descentralización y apoyo al Nuevo Federalismo, en el Diario Oficial de la Federación del 15 de Diciembre del

1995, se publicó el “Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras”.

Dichas modificaciones de acuerdo al texto de la iniciativa; pretendieron lograr una reforma tributaria integral, intentando con ello alcanzar cinco grandes objetivos que fueron: impulsar y promover las exportaciones; avanzar en la simplificación fiscal y administrativa; otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes , y modernizar la administración tributaria.

Dentro del primer punto, es decir el de impulsar un nuevo federalismo, señaló la referida iniciativa que en el ámbito económico de ese federalismo se establece una nueva distribución de recursos y responsabilidades entre los distintos órdenes de gobierno para fortalecer la economía de las entidades y sus municipios; indicando también como ya hemos visto anteriormente, que el pacto federal en materia tributaria se sustenta en la Constitución y en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

De tal suerte, se observa que en la primera etapa de la construcción de un Nuevo Federalismo Fiscal, en materia de ingresos, se contemplan dos vertientes: una, el fortalecimiento de los ingresos propios, y dos, el fortalecimiento del sistema de participaciones, siendo el primero el que más nos atañe en virtud del tema central del presente capítulo que lo es el Impuesto Local sobre Servicios de Hospedaje, precisamente derivado de este Nuevo Federalismo.

En ese orden de ideas, las propuestas para fortalecer los ingresos locales, ya sean propios o derivados del sistema de participaciones, descansaron en una serie de acciones entre las que destacaron, la eliminación de la exclusividad

del Gobierno Federal para establecer gravámenes sobre los servicios de hospedaje; la eliminación de la exclusividad del Gobierno Federal para establecer gravámenes sobre la tenencia o uso de vehículos de modelos recientes; la eliminación del impuesto sobre adquisición de inmuebles; la modificación a la Ley de Coordinación Fiscal para establecer ciertos derechos adicionales a los que ya pueden determinar; la asignación directa a los gobiernos locales de un porcentaje de la recaudación del impuesto especial sobre producción y servicios, e incrementar recursos a los gobiernos locales donde existan puentes de peaje, entre otros.

4.6.2.- Autonomía Estatal y Fortalecimiento Municipal: Objeto y Destino del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje.

Según lo que se ha visto en los puntos que preceden, la materia relativa a la prestación del servicio de hospedaje, resulta ser una actividad que pueden gravar tanto el gobierno federal como los gobiernos de carácter local; es decir, es concurrente por no ser exclusiva del gobierno federal; no obstante, al suscribirse convenios de coordinación fiscal, las entidades federativas se comprometieron a no mantener en vigor o establecer gravámenes locales que de alguna manera impactaran o afectaran los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto al valor agregado, donde evidentemente se encontraba contemplada la prestación de los servicios relativos al hospedaje.

En esa virtud, los gobiernos de las entidades federativas, en total y pleno respeto a sus compromisos derivados de la coordinación fiscal habían venido absteniéndose de gravar con impuestos locales la prestación de servicios de

hospedaje; no obstante la realidad jurídica y administrativa que prevalecía alrededor de la coordinación fiscal en 1995, dio un cambio muy importante en esta materia, al flexibilizar, el Congreso de la Unión, las limitantes establecidas en el texto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, previéndose la potencial posibilidad de que entidades federativas ejercieran sus facultades impositivas en materia de prestación de servicios de hospedaje.

En ese mismo tenor, en el Diario Oficial de la Federación del 15 de Diciembre de 1995, se publicó el Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, previendo con ello lograr como objetivo, una reforma tributaria integral y fijándose alcanzar 5 grandes metas tales son, impulsar un nuevo federalismo fiscal; alentar la actividad económica y promover las exportaciones; avanzar en la simplificación fiscal y administrativa; otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes; y modernizar la administración tributaria.

En lo concerniente a la meta de impulsar el nuevo federalismo fiscal, se previo como principal instrumento para lograrlo, el fortalecimiento de las facultades jurídicas y económicas de los órdenes estatal y municipal, mediante la aplicación de dos vertientes tratándose de ingresos, la primera fortalecer los ingresos propios de las entidades y sus municipios, y segundo, el fortalecimiento del Sistema de Participaciones.

Ahora bien, por lo que toca a las acciones propuestas para materializar el punto relativo al fortalecimiento de los ingresos propios de los estados y municipios fueron entre otras, la eliminación de la exclusividad del gobierno federal para establecer gravámenes sobre la tenencia o uso de vehículos; la eliminación del impuesto federal sobre adquisición de inmuebles; la modificación de la Ley de

Coordinación Fiscal para que los gobiernos locales estén facultados para restablecer ciertos derechos fiscales adicionales a los que ya podían determinar y, obviamente eliminar la exclusividad del gobierno federal para establecer gravámenes sobre el servicio de hospedaje, que es el tema que nos ocupa.

Con base en la acción propuesta de eliminar la exclusividad del gobierno federal para gravar los servicios de hospedaje, como vertiente para lograr el fortalecimiento de los ingresos, el H. Congreso de la Unión aprobó la reforma y adición correspondientes al artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a través de la cual se materializa a partir de 1996, el restablecimiento por parte de los gobiernos locales de la potestad tributaria respecto del servicio de hospedaje, campamentos paraderos de casas rodantes y de tiempos compartidos.

La reforma al texto legal invocado consistió en adecuar mediante una adición a la parte final del primer párrafo de la fracción I, del artículo 41 de la Ley del IVA, la excepción para la materia relativa a la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y tiempos compartidos.

Ahora bien, tal y como se ha venido señalando, esta nueva y potencial fuente de ingresos para los gobiernos locales, se resume en virtud de la inclusión, como excepción, en las limitantes establecidas para las entidades federativas y sus municipios, en base a los compromisos derivados de la Coordinación Fiscal, o dicho en otras palabras, al crear se expresamente la excepción dentro de las limitantes indicadas en el artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los gobiernos locales, sin contravenir ninguna disposición

constitucional, legal o administrativa, están en plena posibilidad, si así lo decidieran, y lo aprueban sus respectivos Congresos Locales, de reasumir la potestad impositiva en materia de hospedaje, que por los compromisos derivados de la Coordinación Fiscal se encontraba en interrumpido hasta el 31 de diciembre de 1995.

Así las cosas, en su momento debió ponderarse por parte de las autoridades hacendarias locales, que la flexibilización realizada a la fracción I del artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para incluir como excepción a las limitantes derivadas de la coordinación fiscal, la posibilidad de implementar un impuesto local que impactara los servicios de hospedaje, no era de carácter absoluto, sino que su ejercicio se encontraba y encuentra limitado o condicionado a que se cumplan las directrices o requisitos ahí establecidos, pues de no ser así se contravendrían los compromisos derivados de la coordinación fiscal, repercutiendo además de lo económico con la disminución de participaciones, en una actuación gubernamental, calificable como ilegal.

Los requisitos o condicionantes en la procedencia del impuesto local, que derivan de lo señalado en el texto del artículo 41 de la Ley del IVA, son:

a.- Debe circunscribirse a gravar sólo los servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido.

b.- Dentro de los servicios mencionados, se debe considerar sólo el albergue sin incluir alimentos y demás servicios relacionados con los mismos, esto con independencia de la modalidad todo incluido que en su oportunidad detallamos como opera, en específico en el Estado de Quintana Roo que es el que nos interesa para efectos del presente trabajo.

c.- El gravamen a establecerse debe ser un impuesto.

d.- El impuesto local no se debe considerar como valor para calcular el IVA.

Dicho en otras palabras, el tipo de tributo que debe establecerse a fin de no contravenir los compromisos derivados de la Coordinación Fiscal, es la figura del impuesto; el objeto del impuesto debe ser la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido; el sujeto del impuesto, quien preste el servicio de que se trate; la base del impuesto debe circunscribirse al albergue, sin incluir alimentos y demás servicios relacionados con los mismos a excepción del todo incluido, y por lo que se refiere a los demás elementos tributarios, quedan a decisión de cada entidad federativa el señalarlos.

En conclusión, de lo expuesto podemos claramente observar que la Reforma Fiscal de 1995, de la cual se derivó entre otras cosas el impulsar un nuevo federalismo para fortalecer a los estados y municipios, y fomentar la descentralización y el desarrollo regional, tenemos que al salir a la luz la posibilidad para los Estados de establecer en el caso concreto el Impuesto sobre Servicios de Hospedaje, comenzó a materializarse la tan anhelada autonomía estatal, del control de la Federación; así como el paulatino pero constante fortalecimiento de las haciendas municipales; lo anterior debido a que México al ser considerado a nivel mundial como uno de los principales destinos turísticos, tenía y tiene un poderoso potencial para la recaudación de cuantiosos ingresos por concepto de gravar los servicios de hospedaje; en consecuencia al presentarse en la realidad de las entidades integrantes de la Federación ésta posibilidad, las haciendas locales comenzaron a obtener

mayores ingresos lo que trajo aparejado que fueran menos dependientes de la participación de la recaudación de contribuciones e ingresos Federales; asimismo, que sus presupuestos de egresos contemplaran rubros antes olvidados por la carencia de recursos, ante la infinidad de gastos públicos lo que también derivó en el fortalecimiento de los municipios antes forzados a conformarse con los recursos que los Congresos Locales limitadamente les asignaran, luego en cambio con mayor ingreso que destinar los municipios, éstos han volteado a ver aspectos antes ignorados y que resultan vitalmente importantes para el crecimiento y fortalecimiento del municipio, tales como infraestructura, educación, salud, etc.

4.6.3.- Crítica al Ejercicio Local y Destino de los Ingresos derivados del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje. El caso de Quintana Roo.

Según Ley de Ingresos del Estado de Quintana Roo para el ejercicio fiscal 2008, se prevé una recaudación por concepto de impuestos, incluido el Impuesto sobre la Prestación de Servicios de Hospedaje por la cantidad de \$ 714'342,656.00 los cuales están conformados de la siguiente manera:

I.- IMPUESTOS:	\$714'342,656.00
1.- Sobre enajenación de vehículos de motor y. bienes muebles usados en particulares.	\$18'897,639.0
2.- Sobre productos y rendimientos de capital.	\$0
3.- Sobre nóminas.	\$390'069,848.00
4.- Al comercio y la industria.	\$0
5.- Sobre producción de azúcar, piloncillo, mieles cristalizables e Incristalizables.	\$0

6.- Sobre compraventa de primera mano de azúcar, piloncillo, mieles cristalizables e incristalizables.	\$0
7.- Sobre compraventa .de primera mano de productos agrícolas.	\$0
8.- Sobre compraventa o permuta de ganado y sus equimos (sic)	\$0
9.- Sobre la cría de ganado.	\$0
10.- Al libre ejercicio de profesiones y actividades lucrativas.	\$1´182,744.00
11.- Sobre explotación y venta de primera mano de diversos materiales para construcción.	\$0
12.- Al hospedaje.	\$269´814,686.00
13.- Sobre la extracción de material del suelo y subsuelo.	\$19´925,560.00
14.- Cedral por la enajenación de bienes inmuebles.	\$14´452,176.00

De lo anterior puede observarse la importancia que reviste para los ingresos del estado el impuesto que nos ocupa, ya que sin contar las participaciones en los impuestos federales derivadas de los convenios de Coordinación Fiscal celebrados entre el Estado de Quintana Roo y la Federación, el Impuesto sobre Servicios de Hospedaje constituye la segunda fuente de ingresos local vía recaudación, sólo detrás del Impuesto sobre Nóminas.

Ahora bien, la situación a que nos referimos en el párrafo que antecede ha prevalecido durante muchos años dentro del Estado de Quintana Roo, toda vez que el caribe mexicano es considerado tanto nacional como internacionalmente como el principal centro turístico de México e incluso de América Latina, por

ende es suelo fértil para la prestación de servicios de hospedaje lo que se traduce en una recaudación de sobra generosa en beneficio de la hacienda estatal.

La bonanza hotelera y turística solo se vio mermada durante el 2006, cuando el Estado de Quintana Roo sufrió el embate del huracán Dean que trajo consigo gran devastación, principalmente a la infraestructura hotelera y turística de la región, lo que derivó en escasa afluencia de turistas y por tanto en poca recaudación por concepto del pago del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje; aunque cabe mencionar que la situación no llegó a ser muy grave debido al apoyo que la entidad recibió por parte del Gobierno Federal, al destinar recursos del Fondo Nacional de Desastres para la recuperación del estado.

Así las cosas, la crítica que se hace al ejercicio del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje por parte del Gobierno del Estado de Quintana Roo viene en el sentido de destacar que, si bien es cierto el Presupuesto de Egresos del Estado desde años atrás y en el aprobado para el Ejercicio Fiscal 2008 ha considerado partidas en beneficio social tales como:

- 1.- Servicios Educativos y Culturales.
- 2.- Colegios, Institutos Tecnológicos y Universidades.
- 3.- Sistema para el Desarrollo Integral de la Familia.
- 4.- Comisión para la Juventud y el Deporte de Quintana Roo, y algunos más;

No menos cierto es que siguen desatendidos rubros importantísimos y sectores poblacionales aún más importantes, sin que el gobierno estatal voltee su mirada hacia ellos.

En ese orden de ideas, no obstante el Congreso Local ha tenido reiteradamente en la mesa de debates propuestas para asignar parte del monto recaudado por concepto del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje para la atención de la población en ramas básicas como educación, vivienda, salud, control de la marginación; además de invertir porque no, si de ahí se deriva indirectamente el ingreso, en acrecentar la infraestructura y promoción turística, ya que si el estado tiene tal potencial, sería ilógico no desarrollarlo, así como no aprovecharlo en beneficio de la colectividad, en específico de los sectores más vulnerables; sin embargo, por el contrario no han logrado llevar a buen puerto ni una sola de estas iniciativas, en cambio sí, en algunos casos se han visto imposibilitados, junto con el gobierno estatal y los municipales para precisar la forma en que se ejercieron los recursos recibidos por este impuesto, tal como se verá en algunos casos señalados más adelante.

Por ejemplo, al caso concreto del ejercicio poco justificable del impuesto de mérito, resulta irónico que desastres naturales como el ya mencionado huracán Dean además de ocasionar destrucción material pueda poner al descubierto situaciones cotidianamente tapadas, ya sea por intereses particulares, políticos o ambos, tal como cuando en la agenda de debate del congreso local estaba la posibilidad de descontar el 15 por ciento de los ingresos del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje para destinarlo a la población Maya del Estado de Quintana Roo, que es amplia y desfavorecida ; el meteoro acabó con la

discusión y el grueso de los ingresos obtenido por el impuesto se dedicaron y dedican a la promoción turística casi por completo.

En este sentido, no consideramos del todo que este mal fomentar, propiciar, favorecer, incentivar, la actividad hotelera y turística, toda vez que como ya se mencionó, el estado de Quintana Roo obtiene una parte importante de sus ingresos de esta actividad, solo que consideramos erróneo solo privilegiarla a ella ante la infinita gama de necesidades que están en el panorama social de la entidad.

De tal suerte, tenemos que según se desprende de la Ley de Ingresos del Estado de Quintana Roo para el ejercicio fiscal 2008, la cantidad a recaudar por el impuesto al hospedaje será del orden de los \$ 270'000,000.00 millones de pesos; por otra parte, el Presupuesto de Egresos del Estado para el mismo ejercicio fiscal prevé un presupuesto tanto para la Secretaría de Turismo del Estado como para los Fideicomisos de Promoción Turística por \$ 62'000,000.00 millones de pesos y \$ 248'000,000.00 millones de pesos respectivamente; éstas cantidades obviamente incluyen parte de los fondos obtenidos de las participaciones derivadas del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que el Congreso del Estado destina a esos rubros, así como lo obtenido por el Impuesto sobre Servicios de Hospedaje.

Lo anterior a simple vista no resulta criticable si se piensa que Quintana Roo es un Estado eminentemente turístico por tanto deben asignarse recursos suficientes para fomentar y desarrollar la actividad en las ramas de infraestructura, seguridad, servicios, promoción, etc., sin embargo si por el contrario se piensa y es lo que la realidad evidencia que más del 40 por ciento

del presupuesto se destina únicamente a la rama turística en su faceta de publicidad tanto al interior del país como en el extranjero, apoyando a los grandes consorcios hoteleros con campañas publicitarias multimillonarias, dejando de lado otras actividades prioritarias en materia turística que también son parte del fomento turístico y por ende del hospedaje como lo son el mejoramiento de vialidades, transporte, seguridad, recuperación de playas, es decir, infraestructura turística, que es promoción de la llamada permanente, la que no solo beneficia a los grandes empresarios, sino que repercute también en beneficio de toda la población del Estado, ya que si los turistas encuentran un sitio bien desarrollado, regresará, lo que trae aparejado un incremento en la actividad, eso nos lleva a mayor ocupación hotelera y de servicios en general, misma que beneficia a los empresarios, pero también a la población del Estado, toda vez que será necesaria la creación de más y mejores empleos lo que subirá el nivel de vida en la entidad.

4.6.4.- Propuestas y Conclusiones.

Del estudio realizado se recomienda lo siguiente:

- 1.- Se actualice y regule de manera sistemática e integral dentro de la Legislación Fiscal del Estado de Quintana Roo, así como en el Plan de Desarrollo Estatal, el destino de los recursos obtenidos por concepto del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje, definiendo un objetivo económico-social para los mismos.
- 2.- Se reforme dentro del Título II de la Ley de Hacienda del Estado de Quintana Roo, el capítulo XII Del Impuesto Adicional para el efecto de que

establezca claramente que se trata del Impuesto al Hospedaje y de ese modo se esté en concordancia con lo establecido por el artículo 10 del Código Fiscal del Estado de Quintana Roo y se prevea una potencial violación de Garantías Constitucionales por su imposición.

3.- Se incorpore al Presupuesto de Egresos que para cada ejercicio fiscal se apruebe por parte del Congreso del Estado, el monto que por concepto de transferencias del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje se realice a cada uno de los Municipios integrantes del Estado, monto que deberá coincidir con el que los referidos Municipios establezcan en sus respectivas Leyes de Ingresos para el ejercicio fiscal de que se trate.

4.- Se reforme la Ley de Coordinación Fiscal del Estado de Quintana Roo para que en su parte conducente se regule la Participación de los Municipios en materia de Impuestos Locales; en específico el régimen de transferencias presupuestales que se derivan de la recaudación del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje, para así tener la base sobre la cual se asignan los recursos provenientes del citado impuesto y en consecuencia poder fiscalizarlos correctamente.

5.- Se establezca la obligación de la Secretaría de Turismo del Estado de Quintana Roo para que dentro de su apertura programática acredite que el monto de las transferencias del Impuesto sobre servicios de Hospedaje que el Congreso Local le destine para su presupuesto, independientemente de lo que le haya sido asignado derivado de las participaciones Federales; se ocupe en cumplimiento del objetivo económico-social dentro de la materia de promoción turística que al efecto se establezca por parte del gobierno del Estado.

6.- Se establezca en el Congreso del Estado una Comisión encargada de la fiscalización del ejercicio del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje

7.- Se discuta y apruebe por parte del Poder Legislativo del Estado, realizar un descuento de cuando menos un 10 por ciento de los recursos obtenidos por concepto del 2 por ciento del Impuesto al Hospedaje para destinarlos a la creación de un Programa de Capacitación Educativa-Laboral para la población indígena del Estado que es casi de medio millón de personas y de la cuales aproximadamente tres cuartas parte laboran en la rama turística, lo anterior a efecto de pasen de mano de obra no calificada a calificada, trayendo con ello beneficio económico para ellos y para la actividad turística del Estado.

8.- Se asigne por parte del Congreso del Estado un porcentaje de la recaudación obtenida del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje para la creación de un Fondo Estatal para la Recuperación de Playas en el Estado, toda vez que como consecuencia de los fenómenos naturales que han golpeado los litorales de la entidad se han perdido decenas, sino es que cientos de kilómetros de playa, las cuales son uno de los principales atractivos turísticos de la entidad.

9.- Creación en el Congreso Local de una Comisión que se encargue de fiscalizar el ejercicio del Impuesto sobre Servicio de Hospedaje por parte de la Secretaría de Turismo del Estado y los Municipios con un solo destino, la Promoción Turística, pero en dos vertientes:

a) Promoción Turística en sentido amplio, consistente en: infraestructura, servicios, capacitación, seguridad, rescate de playas, conservación recursos naturales, etc., es decir, todas aquellas actividades y obras que fomenten el

turismo de forma permanente y en beneficio de toda la población Quintanarroense y alcanzar con ello un bienestar común.

b) Promoción Turística en estricto sentido, consistente en campañas publicitarias a nivel nacional e internacional.

Consecuentemente se concluye:

1.- Resultan evidentes los objetivos, alcances y acciones que pretendió lograr la Reforma Fiscal de 1995 los cuales fueron 2 principales:

a) Eficientar la administración hacendaria.

b) Influenciada por la noción del Nuevo Federalismo, explotar fuentes locales propias y concurrentes de ingresos tanto tributarios como no tributarios.

2.- Por su parte, el Plan Nacional de desarrollo 1995-2000 tuvo por objeto desarrollar el incipiente Nuevo Federalismo Mexicano; fomentar la Descentralización y el Desarrollo Regional; lo que es base para la posibilidad de gravar localmente varios rubros, incluido el hospedaje para allegarse recursos con que sufragar los gastos públicos para beneficio de la entidad federativa de que se trate y su población.

3.- Propiamente el Nuevo Federalismo cuyas características esenciales son fomentar, propiciar, desarrollar, establecer, una redistribución de competencias y recursos entre la Federación y los Estados para lograr la Autonomía Estatal y el Fortalecimiento Municipal, es fenómeno de lo que derivó la oportunidad del establecimiento del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje.

4.- El ejercicio del Impuesto sobre Servicios de Hospedaje en Quintana Roo ha devenido desafortunado, toda vez que las autoridades encargadas ejercerlo le han propiciado un destino que si bien es cierto en una parte ha sido en promoción turística, lo ha sido solo en beneficio de los empresarios hoteleros y no del grueso de la población.

5.- Es clara la necesidad de adicionar la legislación fiscal del Estado de Quintana Roo en relación al Impuesto sobre Servicios de Hospedaje para establecer controles, fiscalización, a su ejercicio y destino, así como la creación de programas y fondos para una promoción turística integral que beneficie a empresarios, al Estado y por supuesto a su población para que la actividad turística sea sustentable.

BIBLIOGRAFÍA

- A.D., Giannini. Instituciones de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1957
- ADAME DÍAZ, Francisco. Presencia de los Municipios en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Revista IAPEM, No. 23, Julio-Septiembre, 1994, Toluca, Edo. de México.
- ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México, 1982.
- ATALIBA, Gerardo. Hipotesis de Incidencia Tributaria. 2ª edición. Sao Paulo, 1975.
- ASTUDILLO MOYA, Marcela. El federalismo y la coordinación impositiva en México. Instituto de Investigaciones Económicas, México, UNAM, 1999.
- ASTUDILLO MOYA, Marcela. La Distribución de los Impuestos entre la Federación, Estados y Municipios en el Siglo XX. Instituto de Investigaciones Económicas, México, UNAM, 2001.
- ASTUDILLO MOYA, Marcela. Federalismo Fiscal: El Caso del estado de Guerrero Instituto de Investigaciones Económicas, México, UNAM, 2002.
- ASTUDILLO MOYA, Marcela. La Coordinación Fiscal en México: Logros y Desafíos Revista Problemas del Desarrollo, Vol. 36, Vol. 141, Abril-Junio 2005, México, D.F.
- ASTUDILLO MOYA, Marcela. Las Participaciones a los Estados: Clave de la Coordinación Fiscal en México. Revista de Investigación Económica, Vol. XLIX, No. 192, Abril-Junio, 1990, México, D.F.
- BERLIRI, Antonio. Corso Istituzionale di Diritto Tributario. Editorial Giuffrè, Italia, 1965.
- BOGNETTI GIOVANNI. Federalismo. UTET Librería. Torino, Italia. 1998.
- BURGOA LLANO, Ignacio. Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones. Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años. Torno I. México, 1982.
- BURGOA ORIGUELA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. 8ª edición. Editorial Porrúa, S.A., México, 1991.
- CARBALLO BALVANERA, Luis. La Distribución de la Potestad Normativa de las Contribuciones en México. San Sebastián, España, 1993. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3ª época, año VI, abril de 1993.
- CARBALLO BALVANERA, Luis. Los Sistemas de Participación de los Ingresos el caso de México. 1993.
- CARBALLO BALVANERA, Luis. La Coordinación Fiscal Mexicana. Antecedentes y Perspectivas. AA.VV. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV años de la Ley de Justicia Fiscal. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2001.
- CARDENAS ELIZONDO, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. Editorial Porrúa, S.A. México, 1992.
- CARRASCO IRIARTE, H. Voz Coordinación Fiscal. Diccionario de Derecho Fiscal. OxfordUniversity Press. México, 1998.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal I. 2ª edición. Editorial Iure Editores. México, 2003.
- CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso. Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria. 1ª edición. Editorial Themis. México, 1993.
- CASO LOMBARDO, Andrés. Cuatro Ensayos de Política y Administración Pública. Instituto Nacional de Administración Pública. México, 1992.
- CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo. Derecho Tributario. 2ª edición. Editorial Cárdenas Velasco. México, 2002.

- CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo. Derecho Administrativo Mexicano. Editorial Cárdenas Editores. México, 2000.
- CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz. Finanzas Nacionales y Finanzas Estatales. Mecanismos de Conciliación. 2ª edición. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2006.
- COLMENARES PÁRAMO, David R. Propuestas para Fortalecer el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Revista Crónica Legislativa, Nueva Época, Año IV, Nos. 3, Junio-Julio, 1995, México, D.F.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 27ª edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 2006.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto Y LUCERO ESPINOZA, Manuel. Compendio de Derecho Administrativo. 1ª edición. Editorial Porrúa, S.A., México, 1994.
- DUBLÁN, Manuel. Derecho Fiscal. Reproducción facsimilar de la primera edición de 1865. Librería Manuel Porrúa, S.A. México, 1975.
- ECHEGARAY, Miguel. El Contrato de Hospedaje y su Reacción ante la Leyes Locativas de Emergencia. Revista Lecciones y Ensayos. No. 1, 1956, Buenos Aires, Argentina.
- ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo A. La Coordinación Fiscal y los Impuestos de Autos Nuevos y Tenencia Vehicular 1997. Revista Responsa. Año 2, No. 9, Marzo, 1997, México, D.F.
- FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. 2ª edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1986.
- FERNÁNDEZ GÓMEZ, Natividad. La financiación de las comunidades autónomas: una propuesta de corresponsabilidad fiscal. Publicación del Instituto de Estudios Económicos. Madrid, España. 1993.
- FLORES SAUCEDO, Roberto. La Imposición Federal al Gasto y la Concurrencia Fiscal. Ediciones de Ciencias Económicas. México, 1962.
- FLORES SOLANO, Jorge. La Coordinación Fiscal en los tres niveles de Gobierno. Revista Quorum. Año I, No. 10, Enero, 1993, México, D.F.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. 30ª edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1993.
- FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. 23ª edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1984.
- GARCÍA ECHAVARRÍA, Santiago. Intervenciones Estatales en la Economía de Mercado. Instituto de Dirección y Organización de Empresas. Universidad de Alcalá de Henares. Editorial Esic. Madrid, 1979.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. La distribución de competencias económicas entre el poder central y las autonomías territoriales en el Derecho Comparado y en la Constitución Española. Publicación del Instituto de Estudios Económicos. Madrid, 1980.
- GARCÍA SOTELO, Luis. El Impuesto de Hospedaje Local y Aspectos generales de Administración Tributaria para su Manejo. Revista INDETEC, No. 116, Mayo-Junio, 1999, Guadalajara, Jal., México.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Volumen I. 3ª edición. Editorial Ediciones de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1986.
- GÓMEZ BENITEZ, Armando. Los Nuevos Aspectos de los Fondos de Aportaciones Federales de la Ley de Coordinación Fiscal. Revista INDETEC. No. 115, Abril, 1999, Guadalajara, Jal. México.
- HOYO D'ADDONA, Roberto. Antecedentes Inmediatos de la Coordinación Fiscal. Revista INDETEC. No. 100, Mayo-Junio, 1996, Guadalajara, Jal., México.
- IBARRÍA GONZÁLEZ, José María. Análisis Jurídico de los Elementos que Integran el Impuesto Sobre la Prestación de Servicios de Hospedaje en el Ámbito Local de México. Revista INDETEC. 1998, Guadalajara, Jal., México.

IBARRÍA GONZÁLEZ, José María. Implementación del Impuesto Sobre la Prestación de Servicios de Hospedaje. Revista INDETEC. No. 110, Marzo-Abril, 1998, Guadalajara, Jal., México.

KELSEN, Hans. Teoría General del Derecho y del Estado. Traducción de Eduardo García Máynez. Segunda edición. Cuarta reimpresión. Universidad Nacional Autónoma de México. 1988.

LANZ CÁRDENAS, José Trinidad. El Federalismo Mexicano y su Realidad Fiscal. Universidad Autónoma del Sureste, Campeche, Campeche, México, 1982.

LARIOS CONTRERAS, Cesáreo. Guía Básica del Taller sobre Dirección y Control de Gestión de Cobranza de Ingresos Coordinados. Editorial Indetec, México, 1998.

LÓPEZ TIJERINA, José G. Coordinación Fiscal en el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. El Economista Mexicano. Revista del Colegio Nacional de Economistas. Vol. IX, No. 3, Abril- Mayo, 1973, México, D.F.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 12ª edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1997.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967.

MARTÍNEZ BAEZ, Antonio. La División de Competencias Tributarias en el Constituyente de 1824. Artículo publicado en el número extraordinario de la "Revista del Tribunal Fiscal de la Federación" de 1965.

MICHELI, Gian Antonio. Curso de Derecho Tributario. Traducción y estudio preliminar de Julio Banacloche. Editorial de Derecho Financiero Edersa. Madrid, España, 1975.

MIRANDA PÉREZ, Armando. El Principio Constitucional de Igualdad en Materia Fiscal. Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C. Revista el Foro, tomo XII, Número2, México, 1999.

MORA BLETRAN, Jorge Armando. Ley de Coordinación Fiscal Comentada. Grupo Parlamentario del PRD en la LIX Legislatura de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, México, 2004.

ORTIZ RUÍZ, Miguel. La Mecánica de la Distribución de Participaciones de Ingresos Federales a los Estados y Municipios. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Guadalajara, Jal., México, 1996.

PÉREZ SERRANO, Nicolás. El Contrato de Hospedaje en su doble aspecto Civil y Mercantil. Imprenta del Asilo de Huérfanos del S.C. de Jesús, Madrid, España, 1930.

QUEZADA ENRIQUEZ, Moctezuma.

Rea Aspeitia, Elías Alfonso, coaut. Implementación Jurídica y Administrativa del Impuesto sobre Hospedaje a nivel Local. Editorial Indetec, México, 1997.

REA AZPEITIA, Elías Alfonso. El Fortalecimiento Municipal en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Revista Hacienda Municipal. Año 8, No. 25, Julio-Septiembre, 1998, Guadalajara, Jal., México.

RETKHKIMAN, Benjamin.

Gil Valdivia, Gerardo, coaut. El Federalismo y la Coordinación Fiscal. Universidad Nacional Autónoma de México, 1998, México.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª edición. Editorial Oxford University Press. México, 1998.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. 2ª edición, Editorial Porrúa. México, 1999.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Derecho Tributario. 2ª edición. Editorial Cárdenas Editores. México, 1999.

SEDAS ORTEGA, Cecilia.

Santana Loza, Salvador, coaut. Relaciones Hacendarias Estado-Municipio: bases Jurídicas. Editorial Indetec, México, 1997.

SEDAS ORTEGA, Cecilia. El Municipio y el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Revista hacienda Municipal. Año 16, No. 55, Junio, 1996, Guadalajara, Jal., México.

SERNA DE LA GARZA, José María. Las Convenciones Nacionales Fiscales y el Federalismo Fiscal en México. Universidad Nacional Autónoma de México, 2004, México.

URESTI ROBLEDO, Horacio. La Distribución de Facultades para Establecer Impuestos en el Sistema Federal Mexicano; Antecedentes Históricos, Errores, Omisiones y Propuestas. Universidad Autónoma de Nuevo León, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Monterrey, N.L., 2001.

VALDÉS VILLARREAL, Miguel. Principios Constitucionales que regulan las Contribuciones. "Estudios de Derecho Público Contemporáneo". México, 1972.

VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas; Derecho Financiero y Tributario. 2ª edición. Editorial De Palma, Buenos Aires, Argentina.

GIL VALDIVIA, Gerardo. Impuestos, Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo V. Editorial Porrúa, S.A. México, 1985.

Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. Editorial Porrúa. México, 2001.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Código Fiscal del estado de Quintana Roo.

Ley de Coordinación Fiscal Federal.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley de Hacienda del estado de Quintana Roo.

Ley de Ingresos del Estado de Quintana Roo para el Ejercicio Fiscal 2008.

Presupuesto de Egresos del Estado de Quintana Roo para el Ejercicio Fiscal 2008.