

160  
29  
0



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

CAMPUS "ARAGON"

**PROBLEMÁTICA PRACTICA DEL PRINCIPIO  
DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD CONTENIDOS  
EN LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31  
CONSTITUCIONAL EN MATERIA  
DE IMPUESTOS FEDERALES.**

**T E S I S**

Que para obtener el Título de:

**LICENCIADO EN DERECHO**

P r e s e n t a:

**JORGE ARMANDO GARCIA MERCADO**

269031

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

San Juan de Aragón Estado de México, 1998



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO  
CAMPUS "ARAGÓN"**

**PROBLEMÁTICA PRACTICA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD  
Y EQUIDAD CONTENIDOS EN LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31  
CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE IMPUESTOS FEDERALES**

**T E S I S :  
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO  
DE LICENCIADO EN DERECHO  
PRESENTA:  
JORGE ARMANDO GARCÍA MERCADO**

**San Juan de Aragón, Estado de México.**

**1998.**

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE MÉXICO CAMPUS  
"ARAGÓN" CON GRATITUD, PORQUE  
EN SUS AULAS LLEVE A CABO MI  
FORMACIÓN ACADÉMICA.**

**AL LICENCIADO ARTURO RANGEL  
CANSINO, MI MUY SINCERO  
AGRADECIMIENTO POR EL APOYO  
Y DIRECCIÓN PUESTOS DE  
MANIFIESTO EN ESTE TRABAJO,  
PERMITIÉNDOME EL  
CONOCIMIENTO NO SOLO DE SUS  
AMPLIOS VALORES  
INTELECTUALES SINO TAMBIÉN  
HUMANOS, ACREEDORES DE MI  
ADMIRACIÓN.**

**A MI PADRE QUE CON SUS  
PRINCIPIOS, EJEMPLOS Y CARIÑO  
ME HA ENSEÑADO EL CAMINO DE  
LA RECTITUD Y POR EL GRAN  
ESFUERZO QUE ME BRINDO PARA  
PODER DAR EL PASO FINAL A MI  
CARRERA.**

**A MI MADRE CON CARIÑO, RESPETO Y  
ADMIRACIÓN, POR SU ESPÍRITU DE  
LUCHA Y SUPERACIÓN EN LA VIDA,  
GRACIAS POR SUS SACRIFICIOS Y  
CONSEJOS SIEMPRE ENCAMINADOS A  
SER DE MÍ UN HOMBRE DE BIEN.**

**PROBLEMÁTICA PRACTICA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD  
Y EQUIDAD CONTENIDOS EN LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31  
CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE IMPUESTOS FEDERALES.**

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>1</b>
<b>CAPITULO PRIMERO</b>	
<b>I. ANTECEDENTES DE LOS TRIBUTOS EN MÉXICO.....</b>	<b>2</b>
<b>A. ÉPOCA PRECORTESIANA.....</b>	<b>2</b>
<b>B. ÉPOCA COLONIAL.....</b>	<b>15</b>
<b>C. MÉXICO INDEPENDIENTE.....</b>	<b>25</b>
<b>CAPITULO SEGUNDO</b>	
<b>II. EL INGRESO PÚBLICO.....</b>	<b>34</b>
<b>A. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.....</b>	<b>34</b>
<b>B. ÓRGANOS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.....</b>	<b>37</b>
<b>C. EL INGRESO PÚBLICO.....</b>	<b>42</b>
<b>D. EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.....</b>	<b>48</b>
<b>E. LOS TRIBUTOS.....</b>	<b>56</b>
<b>CAPITULO TERCERO</b>	
<b>III. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....</b>	<b>68</b>
<b>A. CONCEPTO.....</b>	<b>68</b>
<b>B. RELACIÓN TRIBUTARIA.....</b>	<b>73</b>
<b>C. OBJETO DEL TRIBUTO.....</b>	<b>74</b>
<b>D. EL HECHO IMPONIBLE.....</b>	<b>75</b>

<b>E. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....</b>	<b>76</b>
1. SUJETO ACTIVO.....	79
2. SUJETO PASIVO.....	85
<b>F. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....</b>	<b>101</b>
1. EL PAGO.....	101
2. LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD.....	105
3. LA COMPENSACIÓN.....	115
4. LA CONDONACIÓN.....	117
5. LA CANCELACIÓN.....	120

**CAPITULO CUARTO**

<b>IV. PROBLEMÁTICA PRACTICA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD CONTENIDA EN LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE IMPUESTOS FEDERALES.....</b>	<b>122</b>
<b>A. LOS IMPUESTOS.....</b>	<b>122</b>
1. DEFINICIÓN.....	122
2. CLASIFICACIÓN.....	130
3. CARACTERÍSTICAS.....	141
4. EFECTOS.....	144
<b>B. PROBLEMÁTICA PRACTICA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS.....</b>	<b>151</b>
1. QUE ENTENDEMOS POR PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS.....	151
2. PROBLEMAS PRÁCTICOS DERIVADOS DE LA	

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS EN CUANTO A SU APLICACIÓN Y EFECTOS.....	160
CONCLUSIONES.....	162
BIBLIOGRAFÍA.....	167

## INTRODUCCIÓN

La finalidad de escribir esta tesis intitulada "Problemática Práctica del Principio de Proporcionalidad y Equidad Contenidos en la Fracción IV del Artículo 31 Constitucional en Materia de Impuestos Federales", es el dar un pequeño esbozo acerca de la obligación que tenemos los mexicanos de contribuir al gasto público del Estado por medio de los impuestos, fuente necesaria para el desarrollo del mismo, sin embargo, estos deben de adoptar dentro de su principal característica el ser proporcionales y equitativos, para estar acorde con la esfera de legalidad en la cual vivimos, resaltando aquí respecto el análisis sobre el efecto que puede tener esta proporcionalidad y equidad en la práctica y aplicación del mismo. Para ello durante el primer capítulo se hablara de los antecedentes tributarios en México abarcando la época precortesiana, colonial y el México independiente; en el segundo capítulo estableceremos los ingresos que forman parte del Estado comprendiendo en ellos a los tributos. Durante el desarrollo del tercer capítulo analizaremos a la obligación tributaria como vínculo jurídico existente entre el Estado y los particulares; y para finalizar nos abocaremos a definir que son los impuestos así como la proporcionalidad y equidad aplicada a los mismos y los problemas prácticos derivados de dicha aplicación dando las conclusiones que al respecto se determinen.



## **I. ANTECEDENTES DE LOS TRIBUTOS DE MÉXICO**

**A. ÉPOCA PRECORTESIANA**

**B. ÉPOCA COLONIAL**

**C. MÉXICO INDEPENDIENTE**

---

# CAPÍTULO PRIMERO

---

## I. ANTECEDENTES DE LOS TRIBUTOS DE MÉXICO

### A. ÉPOCA PRECORTESIANA.

La materia impositiva o tributaria de un Estado se ha desarrollado a la par del desarrollo del mismo, ya que los tributos son una consecuencia de la existencia de los Estados, por eso podemos decir que la historia de los tributos son un reflejo de la forma e historia de los Estados.

Al analizar la perspectiva histórica de los tributos en México durante su época precortesiana, es necesario hacer referencia a un texto expresado por Fray Diego Duran, respecto de los grandes Tributos y riquezas que se encontraban en ese entonces.

“De los grandes tributos y riquezas que encontraban en México de las provincias y ciudades que, por vía de guerra, habían sujetado.

La historia mexicana hace en este lugar una digresión y particular memoria de los grandes tributos y riquezas que entraban en la ciudad de México y con que servían a los que

con su trabajo y sudor iban a las guerras y derramaban su sangre por el aumento de sus personas y por honra de su rey y defensa de su patria. Y hace particular memoria de los que, como principales causas del engrandecimiento de su república y de haber sujetado tantas ciudades y provincias y tantos géneros de gentes y naciones, como valerosos y valientes capitanes, eran (de) estos tributos reales participantes. Y nombrados por sus nombres, por la grandeza de sus hechos, como de Francia los Doce Pares, o como en España, el Cid Bernardo del Carpio, el Conde Fernán González, Diego García de Paredes, u otros valientes y valerosos varones, de cuya destreza y valentía están las escrituras llenas.

A la misma manera, la historia cuenta y dice los valerosos varones que por grandeza y valentía y por los grandes y excesivos trabajos que padecieron y sufrieron en ganar y sujetar a Azcapotzalco, a Cuyuacan, la provincia de Xuchimilco, a Cuitlahuac, a Colhuacan, a Chalco, y a la provincia de Tezcucó, y a Tepeaca y a Ahuilizapan, y a Cuetlaxtan con toda su provincia, a Coaixtlahuacan y toda la provincia mixteca, la provincia de Poctla, Guaxaca, Tecuantepec, Xoconochco y Xolotla, Amaxtlay Xochtila, Izhuatlan, Cuextlan, Tziuhcoac, Tozapan, Tochpan, Matlatzinco,

Toluca, Mazahuacan, Xocotitlan y Chiapan, Xiquipilco, Cuauhuacan, Cillan.

Todos estos pueblos y provincias y ciudades populosas vencieron y desbarataron los valerosos varones que aquí nombraré, que son el gran Tiacaelel, Cuatlehuatl, Tlakahuepan, Tlatolzac, Epcoahuatl, Tzompantli, Huehue Motecuhzoma, Huehue Zaca, Citlalcoatl, Aztacoatl, Axicyo, Cuauhtzitzimitl, Xiconoc, por cuya causa fue México engrandecido y temido y reverenciado y el nombre mexicano servido y acatado.

Y éstos empezaron y dieron principio a las guerras para ser subidos, como lo fueron y a quien daban grandes riquezas y tributos. Conviene saber: gran cantidad de oro, así en polvo como joyas; gran cantidad de piedras verdes de hijaday de piedras de cristal y cornerinas y de sangre, piedras de ámbar, y de mil géneros de piedras: que aquesta gente es aficionada en gran manera, y así su principal idolatría siempre se fundó en adorar estas piedras, juntamente con las plumas, a las cuales llamaban "sombra de los dioses".

Y de estas plumas tributaban gran cantidad, de todo género de plumas, de todas colores: verdes, azules, coloradas, amarillas, moradas, blancas y entreveradas. Cacao sin número:

algodón, grandísima cantidad de fardos, así de lo blanco, como de lo amarillo.

Mantas, que era cosa de espanto. De ellas, de a veinte brazas; de ellas de a diez, de ellas de cinco y a cuatro y a dos brazas, conforme a como cada provincia podía. Mantas de señores, riquísimas, de diferentes labores y hechuras, tan ricas y tan vistosas, que unas tenían grandes azanefas, labradas de colores y plumería; otras, grandes escudos; otras tenían cabezas de sierpes, otras de leones, otras de figuras del sol. Otras tenían pintadas calaveras, cerbatanas, ídolos: todos labrados de hilo de diversos colores y matizados de plumas de patos y ansarones, de la pluma menudita y muelle, muy vistosas y curiosas.

Porque, aunque en esta tierra no tenían seda, en la ropa de algodón labrada y pintada hubo gran curiosidad y lindeza, pulideza y galanía. Juntamente las mantas de nequén que los chichimecas tributaban, delicadísimamente labradas y pintadas de colores, en ellas escudos con águilas doradas y con otras mil armas y divisas en ellas, y de éstas, muchas y gran cantidad.

Pájaros vivos tributaban estas naciones a los mexicanos, de los más preciados y de ricas plumas; unos, verdes; otros, colorados; otros, azules; papagayos, grandes y

chicos, y todo género de aves galanas y pintadas, águilas, buharros, gavilanes, cernicalos, cuervos, garzas, ánsares, ansarones grandes.

Animales campesinos de todo género: de ellos, les tributaban leones, tigres vivos y gatos monteses; de todo género de animales bravos; los traían en jaulas. Pues, culebras, grandes y chicas; ponzoñosas y no ponzoñosas, bravas y mansas... ¡Era cosa de ver los géneros de culebras y sabandijas que tributaban en ollas! ¡Hasta cientopiés, alacranes, arañas, les hacían tributar, haciéndose señores de todo criado y que todo era suyo y les pertenecía!

¿Pues los de la costa? Ninguna cosa de concha cría la mar que no la traigan en tributo: veneras, caracoles, grandes y chicos; huesos curiosos de pescados, conchas de galápagos, tortugas, chicas y grandes; piedras de la mar, perlas y ámbares y berruecos; colores de almagra, de amarillo, de verde, de azul, morado y presado; de todo género de colores, grana, alambre, *nacazcolotl*, *zacatlaxcalli*, que son unas hierbas de que hacen color, aceche, brasil.

Tributaban de otras provincias jícaras hondas, grandes y chicas, unas llanas, otras labradas, otras doradas y

pintadas de ricas y curiosas pinturas, que hasta el día de hoy duran, y las hay muy curiosamente labradas. Tributaban otras jícaras grandes y llanas, que las tenían como acá tenemos las fuentes de plata o platos grandes para sacar la comida a la mesa y para dar aguamanos. Daban también unas jícaras con sus asas, muy curiosas, como calderetas. en fin, tributaban de todo género de estas jícaras, grandes y medianas, y chicas y más chicas, de diferentes hechuras y maneras y modos y colores.

Otros tributaban ropas de mujeres, de camisas y naguas, tan curiosas y galanes como a su modo podían hacer, llenas de anchas azanefas, muy curiosamente labradas de diversas colores y pinturas y plumerías en los pechos, anchas armas pintadas, con hilo de colores, y , a las espaldas, en otras , ponían rosas labradas; en otras, águilas imperiales; otras, cuajadas de flores labradas, tan matizadas de plumería, que era contento verlas. Naguas riquísimas de precio y valor, tejidas curiosamente y con excelentes artificios. La cual ropa se gastaba en las señoras y mujeres de los señores y grandes.

Habia otra diferencia de ropa mujeril, que también tributaban, y era toda blanca, la cual servía para las mujeres, mozas y viejas, que servían en los templos. Otra diferencia de

ropa mujeril había, que era de nequén, con que servían las serviciales de casa y a éstas se repartía.

De otras provincias traían de tributo esteras de diferentes maneras y pinturas; de palma, unas; otras, de juncos marinos; otras de unas pajas anchas y muy relumbrantes; otras esteras, de cañas; otras, de juncos de la laguna. Juntamente tributaban asentaderos de la misma materia que las esteras, y espaldares, muy pintados y muy galanamente obrados.

De otras provincias tributaban maíz y frijoles, chíá, *huauhtli*, chile, de diferentes especies y manera que hay de ello y se cría en esta tierra, que a ellos les sirve para diferentes modos y maneras de guisados que guisan, con lo cual los diferencian y nombran. Tributaban cantidad de pepitas de calabaza.

De otras partes, tributaban leña, cortezas de árboles, que es leña de señores, por la hermosa brasa que hace, y también tributaban gran cantidad de carbón, y esto tributaban todos los pueblos que tenían montes.

Otros pueblos tributaban piedra, cal, madera y tablas y vigas para edificar sus casas y templos. De otros lugares y provincias traían venados y conejos, codornices. De ellos, frescos;



de ellos, barbacoa. Tributaban topos, comadrejas, ratones grandes, que nosotros llamamos ratos, que se crían en los montes.

Tributaban langostas tostadas y hormigas, de éstas grandes que crían alas, y cigarras grandes, chicharras y de todas las sabandijas que cría la tierra. También los que tenían lagunas tributaban de todo cuanto cría la laguna, hasta lama y moscas que andan por encima de ella, hasta aradores de agua y gusanillos.

Pues en los pueblos que había frutas, como era en la Tierra Caliente, tributaban de todo cuantos géneros de frutas hay en aquellas provincias: piñas, plátanos, anonas, mameyes, de otros mil géneros de zapotes, y golosinas que en aquellas provincias se crían de guayabas, peruétanos, zapotes amarillos y negros y blancos, aguacates, batatas de dos y de tres géneros.

Tributaban de estas provincias, todos los días de esta vida, grandes cargas de rosas, hechas y aderezadas de mil diferencias de rosas, porque las hay en esta Tierra Caliente muchas y muy olorosas, unas mejores que otras, de delicado olor. Juntamente traían de los árboles de estas rosas con sus raíces para plantar en las casas de los señores, y esto todo era tributo no más de para mostrar la grandeza y autoridad mexicana y para

llamarse y ser tenidos por señores de todo lo criado, así en el agua como en la tierra.

Esto es en cuanto a lo que tocaba y a lo que pertenecía al vestido y comida, pero había provincias que tributaban armas de algodón, muy bien estofadas y colchadas, tan tupidas, que una flecha ni una vara arrojadiza no las pasaba; rodela de varas tostadas, tan recias y tan tupidas, que una espada no les hacía ninguna mella. Estas rodela, por la haz, eran muy galanas de plumería de todas colores, en ellas pintadas de la misma pluma y de chapas de oro bruñido. Muy galanas armas y reseñas de hechos antiguos y de ídolos y de sus señores antiguos, que aun hoy día las usan y las guardan para memoria de sus antiguallas y hechos pasados y señores.

Tributaban arcos grandes y gruesos; flechas de diversos géneros y maneras. Tributaban piedras redondas, muy bien labradas para las hondas y nequén sin número; navajas blancas y negras para espadas; pedernales para puntas de flechas y dardos.

En fin, imagínese todo lo que se puede imaginar que en esta tierra podrá haber que tanto se tributaba a México. Hasta panales de miel y las mismas abejas en sus colmenas; grandes

cántaros de miel blanca y de esotra prieta; resina de los arboles, tea para alumbrar; tizne para tiznarse y embijarse. Y las provincias que aparecian de bastimentos, ropa y de todo lo dicho, tributaban mozas, muchachas y muchachos, las cuales repartian entre si los señores, y aquellos llamaban "esclavas" y, así, casi todas las tomaban por mancebas y éstas parian y son los hijos de esclavos que algunos dicen. En sus pleitos pretensiones, cuando más no pueden, salen y acotan con decir: "Era hijo de esclava". Y son los que parían estas mancebas que tributaban algunos pueblos antiguamente.

Todos estos tributos que aquí he contado y muchas cosas más que la historia pone así en confuso, debajo de una generalidad que incluye y cifra todas las cosas criadas, tributan las provincias, ciudades, villas y pueblos de la tierra al rey de México.

Y las causas que pone para que hubiese obligación de tributar, dice de esta manera: Tributaban las provincias todas de la tierra, pueblos, villas y lugares, después de ser vencidos y sujetados por la guerra y compelidos por ella, por causa de que los valerosos mexicanos tuviesen por bien de bajar las espadas y rodelas, y cesasen de los matar, a ellos y a los viejos y viejas y

niños, por redimir sus vidas y por evitar la destrucción de sus pueblos y menoscabos de sus haciendas.

A estas causas se daban por siervos y vasallos de los mexicanos, y les tributaban de todas las cosas criadas debajo del cielo: de oro, plata, joyas, piedras, plumas, armas, mantas, cacao, algodón, maíz, frijoles, *huauhtli*, pepitas, chile de todo genero, harina de todas semillas, petates, asentaderos, leña, carbón, loza de todo género, cotaras, piedras, madera, cal, caza de todo género, gallinas, volateria, águilas, leones, tigres, gatos monteses, de todo género de animales, bravos y domésticos; cueros de animales, curados y ricos; culebras grandes y chicas, bravas y mansas; pescados frescos y en barbacoa.

De toda cantidad que no faltaba día de esta vida que no entrara en la ciudad de México gente forastera, con gran cantidad de todas estas cosas, así de provisión, como de riqueza, para el rey y para los grandes señores, lo cual ganaron con su sudor y trabajo y con la fuerza de su pecho y de su cabeza y brazo, sujetando todas las naciones y trayéndolas en perpetua esclavonia y servidumbre. El cual ejercicio y oficio les dejo el dios Huitzilopochtli. prometiéndoles su favor y ayuda".<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> León-Portilla Miguel, Antología de Teotihuacan a los Aztecas, U.N.A.M., 1995, pág. 397.

Así entonces los tributos podían dividirse en dos grandes grupos:

1. Los impuestos que se cargaban a los pueblos sometidos y que pagaban los siguientes tributos:

- En especie o mercancía.
- Tributos en servicios especiales.

Al efectuarse la conquista de una provincia, se señalaban algunas tierras en que todo el común labraba y hacia sementeras conforme lo que en cada parte se daba y aquello era lo que había de dar en tributo.

Los servicios personales consistían tanto en la obligación de labrar las tierras que señalaban los vencedores, como en llevar cargas, bastimentos y armas a cuestras y aun prestar hogar a los guerreros del pueblo al cual tributaban y contingentes para la guerra.

2. Tributos que debían pagar los propios de los pueblos.

Los impuestos que debían pagar los propios de los pueblos se clasificaban de la manera siguiente:

### **TRIBUTOS RELIGIOSOS.**

Siendo tan arraigado entre los pueblos el culto religioso a sus diferentes dioses, era común que existieran también gran número de sacerdotes,

se dice que existían aproximadamente en la República 40,000 Teocallis con un millón de sacerdotes, tomando como base para la elaboración de este calculo que solamente en el templo mayor había aproximadamente 5,000 sacerdotes.

Así, para su sostenimiento y gastos de reparación de templos tenían dedicadas grandes extensiones de tierras, las que denominaban Teotoalpan o Tierras de los Dioses, y tres clases de tributos:

- El de las primicias de los frutos del campo.
- Mantenimiento, bebidas, carbón, leña, copal y vestidos.
- Tributos de servicios, labrado de los terrenos dedicados a los templos.

#### **TRIBUTOS EN CASO DE GUERRA.**

Los pueblos sometidos tenían obligación de seguirlos en la guerra a cuyo efecto se les señalaba la gente con que deberían contribuir.

En los Calpulli, cerca de ellos y con obligación a los vecinos de labrarlas, había tierras destinadas al cultivo, cuyos productos estaban exclusivamente dedicados al mantenimiento del ejercito en tiempo de guerra.

El servicio de guerra consistía también en llevar las armas y equipaje a los guerreros.

Algunos pueblos se les imponía, además del tributo respectivo, la obligación de cultivar para suministrar viveres al ejército real, unos campos determinados.

### **EL QUE PAGABAN A SUS SEÑORES NATURALES.**

El tributo gravitaba según reglas de derecho consuetudinario, sólo sobre una parte de la población, al existir ciertos grupos sociales y categorías de personas exentas de su pago, tales eran los nobles, sacerdotes, guerreros, valientes, ancianos, viudos, huérfanos, menores, inválidos, mayeques (siervos tributarios de los nobles propietarios o usufructuarios de tierras), escritores, músicos y pobres mendigantes.

De tal manera que a nadie de los obligados al pago de impuestos valía excusa o razón para exceptuarse del pago del tributo y a falta de pago o retardo del mismo ocasionaban fuertes represalias que podían ir desde vender como esclavos a los incumplidos, hasta la destrucción de poblaciones enteras.

### **B. ÉPOCA COLONIAL**

Durante esta época al no ser la Nueva España una típica colonia Española, sino más bien un reino, que tuvo un rey coincidente con el Rey de Castilla, representado aquí por un Virrey, asistido por órganos locales con cierto grado de autonomía vigilada y viviendo entre súbditos de la Corona que aunque de origen español, habían desarrollado un gran arraigo a su nueva patria y por lo

general no estuvieron animados por el deseo colonizador de enriquecerse aquí para regresar luego a España, sino lo contrario surgieron los primeros tributos y de los cuales cita el padre José Miranda lo siguiente:

“... La versión de esta primera exacción tributaria de Bernal Díaz, aunque no difiere esencialmente de la de Cortés, la aclara y rectifica en algunos extremos. Escribe el autor de la Historia verdadera: “Pues como el capitán Diego de Ordaz y los demás soldados por mi ya nombrados vinieron con muestras de oro y relación que toda la tierra era rica, Cortés, con consejo del Ordaz y de otros capitanes y soldados, acordó de decir y demandar al Moctezuma que todos los caciques y pueblos de la tierra tributasen a su Majestad y aquel mismo, como gran señor, también diese de sus tesoros. Y respondió que él enviaría por todos los pueblos a demandar oro, más que muchos de ellos no lo alcanzaban; sino joya de poca valía que habían habido de sus antepasados. Y de presto despacho principales a las partes donde había minas y les mando que diese cada pueblo tantos tejuelos de oro fino, del tamaño y gordor de otros que le solían tributar, y llevaban para muestras dos tejuelos, y de otras partes no le traían sino joyezuelas de poca valía.”



Esta primera exacción significa: reconocimiento del deber tributario por parte del vasallo a requerimiento del superior. Hay que considerar forzosamente a esta exacción como momento inicial o punto de arranque del tributo indígena. Declarada y reconocida la obligación de contribuir al superior político, queda el tributo establecido en la Nueva España. No hay todavía mandato ni precepto del monarca español. *Todo se ha hecho en aplicación de un principio político casi tan antiguo como la humanidad: el de que los vasallos o los súbditos tienen que pagar tributo al soberano o señor supremo.* Cortés no ha hecho otra cosa que recoger este principio, ya declarado, como vimos, en el periodo precortesiano, y ponerlo en ejecución antes de recibir instrucciones o normas de su rey.

Por lo que se refiere al destino del tributo, el conquistador de México no procede con lógica. Si era tributo de vasallos, debió corresponder al rey de España, sin embargo, Cortés lo distribuyó como si fuera botín conforme a las disposiciones dadas para el reparto de éste. Al obrar así, mostraba ya don Hernando sus designios, que aparecerán con más claridad en el futuro inmediato, sus miras se dirigían a canalizar los tributos hacia los conquistadores, a conseguir para éstos una recompensa que los indemnizara de los gastos y

sacrificios de la conquista y los sujetara a la tierra, cuya dominación sólo ellos podían asegurar.

Al tiempo que Cortés realizaba la conquista de la ciudad de México impuso ya a los indios de algunos pueblos próximos a la capital azteca tributos ordinarios, de género de los que después gravaría a todos los indígenas. Chalco fue uno de los pueblos donde eso ocurrió, si damos crédito a una información hecha por Fray Domingo de la Anunciación, según la cual los indios de dicha comarca recibieron de paz a los españoles, y Cortés los trato muy bien y averiguó lo que solían dar a Moctezuma , y luego "les mando que les diesen y tributasen cuatrocientas cargas de maíz y que les ayudasen a la conquista".

Pero la imposición de la tributación ordinaria a todos los pueblos de la Nueva España ya sometidos, no la hizo Cortés hasta que sojuzgó a los mexicanos.

Según refieren Motolinía y Olarte, "el marqués mando que se juntasen en Coyoacán todos los principales de la comarca de México y todos los demás que buenamente pudiesen". Y así juntos les dijo; "sabe que ya no habéis de tributar a Moctezuma ni a los otros señores universales, ni habéis de labrarles las tierras como solíades, sino solo habéis de servir al

emperador y en su nombre a estos españoles y cada pueblo de los que son algo principales ha de ser por sí. Y así lo aceptaron los que allí se hallaron y se repartió la tierra en los españoles y cada uno se concertaba con el cacique, señor y principales del pueblo que le encomendaban que tanto le habían de dar cada ochenta días". Por lo tanto, antes de recibir instrucciones u ordenes del emperador, Cortés repartió los indios entre los conquistadores y les concedió los tributos que en principio debían pagar aquellos al soberano español, si bien reservó a éste ciertos pueblos que dependerían directamente de él y le acudirían con prestaciones y servicios. Realizó así dos actos en sustancia ilegales: uno, el repartimiento, por arrogarse, al hacerlo, una facultad de que carecía; otro, la concesión de tributos, por salirse abiertamente de la ley, pues hasta entonces la encomienda sólo daba derecho a exigir servicio personal y los reyes habían mantenido el principio de que el tributo de los nuevos vasallos les pertenecía.

Hasta mediados del siglo XVI el tributo prehispánico permanece, en gran parte vivo. Los españoles lo utilizaron en un principio tal como lo hallaron y fueron acomodándolo luego a las normas europeas y al régimen económico- social que se iba formando en la Nueva España.

El sistema tributario indígena tuvo la flexibilidad necesaria para soportar los ajustes que impondrían la superposición de las dos sociedades, la española y la autóctona. Dentro de él hubo los obligados trasposos: unos señores reemplazaron a otros -el rey y los encomenderos a los señores universales-. la iglesia cristiana sustituyó a la pagana y hubo también ciertos cambios en las prestaciones para satisfacer necesidades europeas; cultivo de trigo, cría de seda, cuidado de ganados, e integróse en el una nueva aplicación del objeto tributario: su inversión en empresas capitalistas, en las granjerías de los españoles.

El tributo seguiría consistiendo en prestaciones materiales -especies- y personales -servicios-. Las especies no cambiaron gran cosa: productos del campo y la naturaleza, principalmente para la alimentación y la construcción de casas; objetos industriales para diversas necesidades -prendas de vestir, calzado, loza, etc. Mucho se transformarían, en cambio, los servicios, por añadidos a los de antaño los requeridos por las empresas ganaderas y mineras de los encomenderos.

Seguiría siendo dado por los macehuales y terrazgueros.

Seguirían existiendo los plazos indígenas, de ochenta días, medio año, etc.

Seguiría vigente el señalamiento colectivo particular - por grupo- y el repartimiento y recaudación por caciques y calpixques.

Seguiría registrándose en pinturas el tributo señalado y repartido.

Seguiría siendo la sementera hecha en comunidad la forma principal de "dar" los más importantes productos del campo -maíz, trigo, etc.-, y la elaboración colectiva, la de dar algunos objetos industriales -la ropa, por ejemplo- y la tanda o rueda, el modo de repartir toda clase de servicios.

Seguirían sirviendo para la medida del objeto tributario muchas de las unidades indígenas: el zontle, el xiquipil, ...; y algunos de sus recipientes: el chiquihuite, el caxitl (cajete), el tenalt (tenate) ...

Seguiría recogándose el tributo en casas especiales.

Etc., etc., etcétera ...<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Miranda José, El Tributo en la Nueva España durante el Siglo XVI, pág. 46; Cit. Post., Carrasco Iriarte Hugo., Derecho Fiscal Constitucional, Edit. Harla, 2ª De., México, D.F., 1994, pág. 133.

Las contribuciones durante la dominación española quedan comprendidas en la forma siguiente:

#### **A. IMPUESTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR.**

Dentro de esta categoría estarían incluidos los denominados :

1. Almojarifazgo.
2. Grana, añil y vainilla.
3. Impuestos de caldo (en lo que se refiere a los aguardientes y vinos traídos de España).

4. Anclaje.

5. Armada y avería y otros derecho de mar.

6. Estanco de lastre.

#### **B. IMPUESTOS Y GRAVÁMENES EN EL COMERCIO INTERIOR**

1. Alcabala.

2. Pulperías.

3. Derechos del quinto de oro y plata.

4. Derechos de vajilla.

5. Derechos de amonedación.

6. Derechos de ensaye.

7. Minería, Señoreaje de la minería.

8. Impuestos de pulques.

9. Ramo de muralla.

10. Peaje y barcas.
11. Real desagüe de Huhuetoca.
12. Estancos.
13. Azogues.

Cobre, estaño, plomo y alumbre.

Cordobanes.

Gallos.

Naipes.

Nieve.

Pólvora.

Salinas.

Tabaco.

14. Impuestos de caldos (respecto al aguardiente fabricado en Parras y en algunas otras regiones del país).

#### **C. IMPUESTOS SOBRE LA AGRICULTURA Y GANADERÍA.**

1. Diezmos.
2. Licencias.

#### **D. IMPUESTOS SOBRE SUELDOS Y UTILIDADES.**

1. Media anata secular.
2. Mesadas y medias anatas eclesiásticas.

#### **E. IMPUESTOS SOBRE ACTOS, DOCUMENTOS Y CONTRATOS.**

1. Papel sellado.

## **F. IMPUESTOS SOBRE JUEGOS, DIVERSIONES Y ESPECTÁCULOS PÚBLICOS.**

1. Lotería.

## **G. IMPUESTOS DE CAPACITACIÓN.**

1. Tributos.
2. Medio real de fábrica.
3. Medio real de hospital.
4. Medio real de ministros.<sup>3</sup>

Alejandro de Humboldt, en su ensayo político sobre el reino de la Nueva España, destacó qué fácil sería probar que si el reino de México tuviese un gobierno sabio, si abriese sus puertas a todas las naciones amigas, si recibiese colonos chinos y malayos para poblar sus costas occidentales, desde Acapulco hasta Colima; si estableciese un justo equilibrio entre los trabajos de la agricultura, el beneficio de las minas y su industria manufacturera, podrían por sí solo y en pocos años dar al gobierno español una utilidad líquida doble de la que le da hoy en día toda la América española.

La Tesorería de Madrid recibe del Virreinato de la Nueva España de cinco a seis millones de pesos al año.

---

<sup>3</sup> Yáñez Ruiz Manuel, Cit Post, Carrasco Iriarte Hugo, Ob. Cit., pág. 135.



Del Virreinato del Perú, cuando más un millón.

Del Virreinato de Buenos Aires, de seis a setecientos mil

Del Virreinato de la Nueva Granadas, de cuatrocientos a quinientos mil.<sup>4</sup>

### **C. MÉXICO INDEPENDIENTE**

En los primeros años de la vida independiente de nuestro país; éste se encontró en gran desorientación desde todos puntos de vista, y por consecuencia y con mayor razón en materia de finanzas

Ya que un factor que debe ser tomado en cuenta para juzgar la situación financiera que prevaleció en nuestra nación, es la guerra de Independencia en sus once años de duración y su prolongación a través de las luchas internas y de las invasiones, estado de inquietud e incertidumbre, que terminó en el tercer cuarto de siglo XIX, durante todos esos años, ese caos trajo como consecuencia la disminución de las fuentes de riqueza con el siguiente empobrecimiento del erario, aumento de sus gastos, elevación de las cuotas impositivas para cubrir su déficit, con el resultado natural del contrabando y de la venalidad de los agentes fiscales que no se sentían vigilados y carecían de freno en su afán de riqueza, por tener conciencia de la falta de comunicaciones que impedían una rápida acción para que les fueran exigidas responsabilidades,

---

<sup>4</sup> Humboldt Alejandro de, Ensayo Político Sobre el Reino de la Nueva España, Edit. Porrúa, S.A., México, D.F., 1984, pág. 551

aunado a la inseguridad derivada de los cambios de gobernantes, tan frecuentes, desconociendo cada uno de los nuevos que llegaban, la maquinaria de la administración anterior.

Respecto a la situación del erario público, en este año económico, y del sistema hacendario que regía entonces, decía el señor don Luis de la Rosa, en su memoria de 8 de julio de 1845 (pp. 2, 3 y 4)

"No sé si pueda decir con propiedad que haya un sistema de hacienda en México, e ignoro si se pueden fijar con seguridad las bases sobre que tal sistema se halle establecido. Al ver que casi todo lo que es, o puede ser una riqueza, se halla gravado con impuestos, y que no obstante las contribuciones no rinden sino un producto muy pequeño comparado con el valor de la riqueza pública, se creería que el sistema de hacienda adoptado en nuestro país consistía únicamente en aumentar los ingresos del erario, más bien multiplicando las contribuciones, que haciendo rendir a cada una de ellas todo el producto que daría bajo una administración bien sistemada. Sin duda que ha habido en nuestro país hombres dotados de todos los talentos e instrucción necesarios para sistemar la hacienda; pero dos grandes obstáculos se han opuesto a los esfuerzos con que esos hombres han procurado dirigir y regularizar la hacienda pública; la

anarquía que tan frecuentemente ha destrozado a nuestro país y la confusión de ideas en materia de economía política, que ha dividido también a los hombres en sectas y partidas, han desorganizado constantemente las rentas públicas, y han hecho de la hacienda un caos, en cuya confusión ya no se puede seguir más que este principio: conservar esos elementos, hacerlos cada día más productivos y esperar que en circunstancias más favorables y propicias, el talento recoja esos mismos elementos, ahora dispersos, para coordinarlos y formar de ellos el sistema de hacienda más adecuado a las necesidades del país y a su civilización, el más benéfico a todas las clases del Estado. Tales son los principios que yo me propuse seguir al tomar a mi cargo el ministerio. No tendré la gloria de haber realizado bellas teorías; pero tampoco sufriré la pena y el remordimiento de haber destruido, por un espíritu indiscreto de innovación y de reforma los escasos recursos del erario.

No creo que pueda establecerse jamás un sistema de hacienda, ni que sea posible nivelar los ingresos y egresos del erario, en un país en que cada jefe de partido, al proclamar una nueva revolución, puede apoderarse del tesoro público como de una presa, y distribuirlo entre sus partidarios, como si fuese su herencia o patrimonio. Al llegar a su desenlace cada guerra civil,

la nación, ha pagado los caudales que prodigaron los sublevados para atacar al gobierno y los que prodigó el gobierno para sostener su poder; la misma guerra de independencia, tan justa y tan gloriosa como fue, dejó a la nación el gravamen de pagar las deudas que contrajo el gobierno colonial para sostener su dominación, y las que contrajeron los jefes del pueblo para conquistar la independencia. Cada guerra civil ha dejado también al país un nuevo gravamen de empleos, de premios y recompensas, que han aumentado excesivamente los gastos del erario. En cada guerra civil, los jefes de ella han impuesto nuevas contribuciones o han abolido las que se habían establecido, han variado los métodos de administración; han dispensado el pago de algunos impuestos, o han extorsionado a los ciudadanos con embargos y expropiaciones de todo género que los han empobrecido. En cada guerra civil un cierto número de empleados que tenían a su cargo las rentas públicas, han tomado parte en las revoluciones o las han promovido, o las han costado tal vez con los mismos caudales de la nación, únicamente por dilapidar los fondos del erario, o por cubrir las dilapidaciones de que se habían hecho responsables. Muchas veces los poderosos contrabandistas han suscitado una revolución, han devastado y ensangrentado al país con una nueva guerra civil, únicamente por

ganar un tanto por ciento más en sus mercancías. Durante las discusiones apasionadas que preceden siempre en nuestro país a una guerra civil, la imprenta ha combatido como ruinosas todas las contribuciones establecidas, para desacreditarlas y privar así de recursos al gobierno que sin ellas no puede sostenerse. Así es como se ha perdido en nuestra Hacienda, por resultado de la guerra civil, todo sistema, toda regularidad administrativa, así es como se ha hecho olvidar a los ciudadanos el deber de contribuir para los gastos públicos, y se han infundido a las clases más numerosas de la sociedad ideas tan erróneas, como la de creer que se puede vivir en sociedad y disfrutar de todos los beneficios de la civilización sin contribuir para los gastos que todo gobierno, que toda administración hace necesarios".<sup>5</sup>

Otro dato interesante como es el de que, hacia el año de 1892 el gobierno del general Díaz, confronta una situación sumamente crítica en el aspecto de la Hacienda Pública, pese a la recuperación paulatina que fue obteniendo en sus anteriores años de gobierno, crisis que impele a don Porfirio a invitar como colaborador en el ramo de Hacienda a don Matías Romero y como su secretario a José I. Limantour, quienes entraron a sustituir al ministro Dublán, cuya actuación tuvo sus aciertos y se tradujo en cierta recuperación del erario, aunque no fueron perdurables debido a la falta de método que se observa en su

---

<sup>5</sup> Yáñez Ruiz Manuel, Cit. Post, Carrasco Iriarte Hugo Op. Cit. pág. 136.

administración. Esta vez duró escaso medio año, al frente de la Hacienda Pública, Matías Romero, pues a principios del año de 1893 entregó el ministerio al señor Limantour, quien contra la opinión que prevalecía en aquel entonces, no suspendió el pago de la deuda al extranjero, con lo cual conservó el crédito y prestigio de México, y siguiendo un programa financiero de muchos alcances, de acuerdo con las ideas reinantes, logró sortear la crisis y llegar al año de 1895, en el cual, por primer vez en nuestra historia de nación, independiente, y gracias a su acertada administración, obtuvo y presentó al país un saldo favorable en más de un millón de pesos, en las cuentas de la Hacienda Pública.<sup>6</sup>

Don Francisco I. Madero en su libro La sucesión presidencial en 1910, en cuanto al ramo hacendario, respecto de la administración del general Porfirio Díaz, precisa que:

“Este es uno de los ramos más difíciles de tratar para una persona que no pertenece a las esferas del gobierno, pues para emitir juicios fundados sobre la mayor parte de los asuntos que le conciernen, sería preciso hacer estudios comparativos y minuciosos sobre estadísticas y datos de otras clases.

Por tal razón nos veremos precisados a tocar este punto superficialmente.

---

<sup>6</sup> Ibidem , pág. 139.

Numerosas estadísticas se publican con frecuencia, de las cuales resalta nuestro progreso material y el estado bonancible de la Hacienda Pública.

Por otra parte, los progresos materiales saltan a la vista y nadie los ponen en duda.

Lo que a nosotros corresponde averiguar, siguiendo las tendencias de este libro, es la influencia ejercida por la administración del general Díaz sobre nuestro desarrollo económico.

Desde luego podemos decir que su influencia ha sido enorme; pero lo repetimos: la causa principal de nuestro progreso, no es una causa local, sino mundial, pues el siglo XIX y los principios del XX se han caracterizado por el prodigioso desarrollo de las ciencias de aplicación a la industria y al progreso material.

Sin embargo, la administración del general Díaz tiene el grandísimo mérito de haber impulsado al país en la vía del progreso material, fomentando la construcción de ferrocarriles, protegiendo la industria, etc, etc.

Además, hemos dicho que el general Díaz hace al país todo el bien que puede, mientras sea compatible con su reelección indefinida.

Teniendo en cuenta la cortapisa expresada, veamos qué bien le ha permitido hacer a la nación y cuánto ha influido en que ese bien no fuera mayor.

Desde luego, debemos hacer justicia a su administración, que ha logrado nivelar los presupuestos y aún presentar sobranes en la Tesorería a pesar del enorme servicio de la deuda; lo cual prueba nuestra bonancible situación económica y que en el ramo de hacienda existe un orden minucioso, orden que sólo logro establecerse contando de raíz grandes abusos".<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Ibidem, pág. 140



## **II. EL INGRESO PÚBLICO**

**A. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.**

**B. ÓRGANOS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL  
ESTADO.**

**C. EL INGRESO PÚBLICO.**

**D. EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.**

**E. LOS TRIBUTOS.**

---

## CAPÍTULO SEGUNDO

---

### II. EL INGRESO PÚBLICO

#### A. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

El Estado para dar cumplimiento a los fines que constitucionalmente tiene encomendados requiere de recursos económicos, lo cual da origen a la actividad financiera del Estado. Siendo en este orden de ideas como lo señala Rossy que "... lo financiero es la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades..."<sup>8</sup>

Así entonces la actividad financiera del Estado se traduce en la obtención, administración, manejo y empleo de los recursos monetarios necesarios para satisfacer las necesidades del Estado y sus habitantes; constituyéndose en un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico.

Es económico, porque se trata de la obtención, administración o manejo de recursos monetarios; político porque forma parte de la actividad del

---

<sup>8</sup> Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, Edit. Harla, 2ª Ed., México, D.F., 1989, pág. 3

Estado como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines; jurídico, al ser un Estado de Derecho, se encuentra sometido a un orden jurídico y sociológico por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado.

La actividad financiera del Estado son una serie de actos contenidos de tres momentos fundamentales:

a) La obtención de los ingresos, los cuales pueden llegar al Estado tanto por Instituciones de derecho privado, por ejemplo mediante la explotación de su propio patrimonio (empresas, renta de inmuebles, venta de bienes, etc.), o por medio de instituciones de derecho público como por ejemplo los diversos tipos de tributos, la emisión de bonos o la contratación de empréstitos.

b) La gestión y manejo de los recursos obtenidos, así como administración y explotación de sus bienes patrimoniales con carácter permanente.

c) La realización de erogaciones para sostener las funciones públicas y la prestación de servicios públicos.

De tal manera, corresponde al Derecho Financiero el estudio del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado. Atendiendo a los tres momentos antes citados y el cual se define como: El conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos a saber; en el

establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado, o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.<sup>9</sup>

En este orden de ideas, el Derecho Financiero forma parte del Derecho Público y tiene como sustento el Derecho Constitucional, en virtud de que el Poder Legislativo corresponde no solo fijar las normas para el desarrollo de la actividad financiera, sino también autorizar anualmente al poder ejecutivo para que recaude los ingresos que el Estado necesita y pueda realizar sus funciones primordiales.

El Derecho Financiero se puede dividir en tres grupos de normas que guardan entre sí cierta similitud con los tres momentos o fases en que se divide la actividad financiera del Estado, esto es la obtención, manejo y erogación de los recursos estatales.

Por lo anterior, el Derecho Financiero se divide en varias partes que tienen un carácter jurídico propio; el Derecho Presupuestario, que regula a la institución presupuestaria, a través de la cual se determinan las respectivas atribuciones de los órganos supremos del Estado en lo que atañe a la gestión financiera, teniendo como sustento al Derecho Constitucional. La actividad del

---

<sup>9</sup> De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Edit. Porrúa, S.A., 18ª Ed., México, D.F. 1994, pág. 5-24

Estado relativa a la imposición y recaudación de los tributos corresponde al Derecho Tributario; por lo que concierne a la gestión del patrimonio estatal y de las empresas públicas queda comprendida dentro del marco general del Derecho Administrativo como Derecho Patrimonial. Así es posible concluir que el Derecho Financiero está constituido por el conjunto de normas jurídicas que regula el establecimiento de tributos y formas de obtención de recursos para el Estado, así como del Derecho Patrimonial por medio del cual se señala el procedimiento legal administrativo respecto de la gestión o manejo de sus bienes y por el Derecho Presupuestario, normativo de la contabilidad del Estado en lo referente al gasto público, sin olvidar lo tocante a la normación de las relaciones jurídicas que se dan entre los diversos órganos del Estado, incluyendo al sector paraestatal, o entre dichos órganos y los particulares; que en su conjunto total integran la actividad financiera del Estado.

## **B. ÓRGANOS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.**

La Suprema Corte de Justicia ha entendido por fiscal lo perteneciente al fisco y éste significa, entre otras cosas, la parte que integra la Hacienda Pública; contribuciones, impuestos, derechos, etc. determinándose como autoridades fiscales aquellas que intervienen, como Autoridad Competente por mandato legal.

En nuestro sistema jurídico el Ejecutivo puede crear, mediante su facultad reglamentaria, puestos administrativos o dependencias gubernamentales

que ayuden a las tareas de aplicar las leyes; pero esos órganos no serán de autoridad ni tendrán el imperio legal del Estado de causar molestias a los particulares en su persona, bienes o derechos, no pudiendo, en consecuencia, por medio de sus titulares, firmar mandamientos escritos de autoridad, puesto que tales mandamientos sólo podrán ser firmados por autoridades que han sido expresamente creadas y dotadas de competencia por el Congreso de la Unión.

Ahora bien, a partir de la publicación efectuada en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1976, el Poder Ejecutivo proclamó y publicó la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que vino a sustituir a la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado.

En su artículo 1º, dicha ley dice: "La presente Ley establece las bases de organización de la administración pública federal, centralizada y paraestatal.

La presidencia de la República, las secretarías de Estado, los departamentos administrativos y la Procuraduría General de la República integran la administración pública centralizada.

Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos, componen la administración pública paraestatal".

Por lo que quien trata en particular las facultades, que tienen encomendadas las autoridades fiscales federales, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; facultades que se encuentran señaladas en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. La cual para el encargo y despacho de sus funciones se apoya en los órganos y autoridades que componen a dicha secretaría de Estado, mismos que se encuentran normados y regulados para ese fin en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual es expedido por el Ejecutivo Federal en virtud de las atribuciones que le otorga la fracción I del artículo 89 constitucional.

El Reglamento se encuentra integrado por 14 capítulos que se distribuyen de la siguiente forma: el primero se refiere a la competencia y organización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; el segundo a las facultades del secretario de Hacienda y a las atribuciones no delegables del mismo; el tercer capítulo hace mención a las facultades de los subsecretarios; el cuarto enumera las facultades del oficial mayor; el quinto las del procurador fiscal de la Federación y del tesorero de la Federación; el capítulo sexto se refiere a las facultades del contralor interno; el capítulo séptimo hace referencia a las facultades de las unidades administrativas centrales; el capítulo octavo nos remite las facultades de las coordinaciones de administración; el noveno nos habla de las unidades administrativas regionales y de la desconcentración administrativa; el capítulo décimo trata de las suplencias de los funcionarios; el décimo primero versa sobre las autoridades competentes para resolver los recursos

administrativos; el décimo segundo se refiere a las circunscripciones territoriales de las aduanas fronterizas y marítimas; el capítulo décimo tercero toca lo relativo a la integración y competencia de la Comisión Interna de Administración y programación, y el capítulo décimo cuarto hace alusión a la integración y competencia del Consejo Nacional de Financiamiento al Desarrollo.

De tal manera recapitulando podemos decir que la actividad financiera del Estado federal es realizada fundamentalmente por el Poder Ejecutivo, sin embargo es importante la intervención de los poderes Legislativo y Judicial en dicha actividad.

La participación del Poder Legislativo se expresa a partir de la expedición de las leyes que crean las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto (artículo 73, VII); dar las bases sobre las cuales el Ejecutivo puede celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación aprueba esos mismos empréstitos y reconoce y manda pagar la deuda nacional (artículo 73, VIII); crea y suprime empleos de la federación y señala, aumenta y disminuye sus dotaciones (artículo 73, XI); aprueba el presupuesto anual del gasto (artículo 74, IV); autoriza y determina las características y monto del conjunto de los ingresos públicos, su función obedece a que es el órgano del Estado que reúne la representación nacional, es decir, de los contribuyentes, y en esta calidad revisa anualmente el ejercicio del gasto y el ingreso público mediante la cuenta de la hacienda pública federal. Por su parte, el Poder Judicial de la Federación, mediante el juicio de



amparo, puede decretar la inconstitucionalidad de la expedición o de la ampliación de las leyes que violen las garantías individuales (artículos 103 y 107), y a través del mismo procedimiento o por el recurso de revisión fiscal, se revisan las resoluciones que dicte el tribunal fiscal de la federación, asegurando la observancia del principio de legalidad que debe cumplir la actividad fiscal del Estado y cuyas características determina fundamentalmente el artículo 31 fracción IV de la Constitución.<sup>10</sup>

Por último es necesario establecer también como órganos de la actividad financiera del Estado a los denominados órganos fiscales autónomos y que son los organismos públicos descentralizados que dentro de sus funciones tienen el carácter de autoridades fiscales contribuyendo, de esta manera, con el Estado en la recaudación y administración de determinados ingresos públicos, es decir, aportaciones de seguridad social.

Los ejemplos representativos de este tipo de organismos es el Instituto Mexicano del Seguro Social.

También le corresponde como otra de sus facultades, determinar los créditos y las bases para su liquidación de los ingresos públicos cuya recaudación le corresponde (aportes, intereses moratorios y capitales constitutivos).

---

<sup>10</sup> Saucer Osornio Correa Francisco Javier, Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México, U.N.A.M., México, D.F., 1992, pág. 54.

Igualmente el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, tiene el carácter de organismo fiscal autónomo como entidad de servicio social, con personalidad jurídica y patrimonio propio. Está facultado para recaudar los ingresos que le corresponden (aportaciones de seguridad social) así como determinar y hacer efectivos los créditos pendientes en caso de incumplimiento por medio del procedimiento de ejecución fiscal.<sup>11</sup>

### **C. EL INGRESO PÚBLICO.**

Una de las actividades primordiales del Estado está constituida por la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general, cuya gestión no sólo justifica y explica su existencia, sino que hace más tolerable y llevadera para los gobernados la presencia del poder público imperativo y a veces represor, que todo Estado genera y sostiene. En sus orígenes, el Estado fue concebido como un instrumento al servicio del hombre para protegerlo, defenderlo y proporcionarle determinados medios de subsistencia, que por sí solo no podría alcanzar.

El ser humano se organiza colectivamente con el fin de implementar formas de vida, de desarrollo civilizado y de progreso técnico, que aislada e individualmente le estarían negadas. Por eso le transfiere un cierto poder de mando al Estado, aceptándolo como el organismo rector de la vida social, defensor de los intereses comunitarios y generador de servicios públicos de interés general. De ahí que, en la medida en que satisface eficazmente esas

---

<sup>11</sup> Saucer Osornio Correa Francisco Javier, Op. Cit., pág. 53.

necesidades, dicho Estado cuenta con el respaldo, respecto y consenso populares.

En la actualidad, la prestación de los servicios públicos se ha convertido en una tarea de enorme magnitud, debido al explosivo crecimiento demográfico y al avance vertiginoso de la ciencia y la técnica. Esto ha hecho que aumenten considerablemente tanto el número de las necesidades colectivas a satisfacer puesto que a los tradicionales servicios de vigilancia, impartición de justicia, hospitalarios y asistenciales, de obras municipales y de defensa y transportes, es ahora necesario agregar actividades tan disímolas y complejas como la construcción y administración de ejes viales y autopistas, comunicaciones aéreas, radiotelegráficas, telefónicas, televisivas, por satélite, telex y microondas, la generación y suministro de energía eléctrica, como el número de gobernados urgidos de tales servicios.

Ante la diversidad de medios que el Estado utiliza para allegarse fondos, se han elaborado múltiples clasificaciones explicativas de sus ingresos. Así, se habla de ingresos originarios aquellos que se generan en el patrimonio del Estado, a través de su explotación directa o indirecta, ingresos derivados aquellos que el Estado recibe de los particulares. Por exclusión, son ingresos derivados: los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos y los empréstitos. Ingresos ordinarios son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben

cubrir los gastos ordinarios, los ingresos extraordinarios son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etcétera.

Los primeros son aquellos que se derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, en acatamiento del principio jurídico-fiscal que los obliga a contribuir a sufragar los gastos públicos. En tanto que los segundos son los que provienen de todas las fuentes de financiamiento a las que el Estado recurra, en adición a las prestaciones tributarias recibidas de sus súbditos, para la integración del Presupuesto Nacional.

Dicho en otras palabras, mientras los ingresos tributarios derivan de la capacidad contributiva de los causantes, los ingresos financieros constituyen el producto de una serie de factores, como pueden ser: las posibilidades crediticias, tanto internas como externas, del Estado; el aprovechamiento y explotación de sus bienes y recursos, y el manejo de su política monetaria. Ejemplo de ello tenemos los Empréstitos, Expropiaciones, Nacionalizaciones, Emisión de Moneda, etc, etc.

Pero para efectos del presente trabajo nos abocaremos a tratar solo a los Ingresos Tributarios.

## **INGRESOS TRIBUTARIOS.**

Los ingresos tributarios provienen de manera exclusiva de la relación jurídico-fiscal. Es decir, se trata de aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos.

Del análisis de nuestro derecho positivo se desprende la existencia de cinco clases de ingresos tributarios: impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y contribuciones accesorias.

1. Impuestos. De acuerdo con lo que dispone el Artículo 2º, Fracción I, del Código Fiscal de la Federación: "Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma..."

Los impuestos constituyen el principal ingreso tributario del Estado, al grado de que puede afirmarse que la gran mayoría de las relaciones entre el Fisco y los causantes se vinculan con la determinación, liquidación, posible impugnación y pago de un variado número de impuestos, inclusive, dentro de una economía sana y autosuficiente, los impuestos no deben ser sólo el principal ingreso tributario, sino el principal ingreso del Estado, ya que en la medida en que el Presupuesto Nacional se financie con recursos generados por la propia renta

interna del País, en esa misma medida podrán alcanzarse niveles óptimos de prosperidad y desarrollo compartidos.

2. Aportaciones de Seguridad Social. Según la Fracción II del Artículo 2º del Código Fiscal, "aportaciones de seguridad social, son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".

Las aportaciones de seguridad social, en esencia, no deben formar parte de la relación jurídico-tributaria, puesto que persiguen, como su mismo nombre lo indica, finalidades diversas de los tributos. Sin embargo, como para efectos de su cobro se les ha equiparado a las contribuciones

3. Derechos. El Artículo 2º, Fracción IV del invocado Código Fiscal Federal, los define como "Las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado". Dentro de esta categoría se engloban un conjunto de pagos que deben efectuarse tanto al Fisco Federal como a los Fiscos estatales y municipales, para precisamente tener "derechos" a recibir

determinados servicios públicos, como suministro de agua potable, inscripciones en los Registros Públicos de la Propiedad y del Comercio, uso de autopistas y puentes federales registro de patentes y marcas, etc.

4. Contribuciones Especiales o de Mejoras. Según Luigi Einaudi, "podemos definir la contribución (especial) como la compensación pagada con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra realizada por el con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles".

Guardando cierta congruencia con esta definición la fracción III del invocado artículo 2º del Código Fiscal de la Federación define a esta figura tributaria (denominándola previamente como "Contribuciones de Mejoras") como aquéllas contribuciones, "establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas".

5. Tributos o Contribuciones Accesorias. De una correcta interpretación del último párrafo de varias veces mencionado artículo 2º de nuestro Código Tributario, podemos llegar a la conclusión de que son accesorios todos aquellos ingresos tributarios no clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones especiales. Así, dentro de este rubro, destacan de manera especial las multas impuestas por infracción a leyes

fiscales y administrativas y los recargos cobrados por el pago extemporáneo de créditos fiscales.

Todos y cada uno de estos cinco tipos de ingresos forman parte muy destacada del Derecho Fiscal, toda vez que representan medios, autorizados por la ley, para que la Hacienda Pública pueda allegarse los fondos necesarios para cubrir sus requerimientos presupuestarios.

#### **D. EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO**

La facultad o posibilidad del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, es lo que representa la potestad o poder tributario. La doctrina internacional considera, en términos generales, que el poder tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado; más concretamente, lo sustenta en la soberanía territorial. Se refiere al poder general del Estado o la fuerza pública dirigida hacia las rentas del Estado. Sainz de Bujanda habla de la soberanía fiscal como aspecto o manifestación de la soberanía del Estado. En conclusión, con variante de palabras, este grupo de autores, fundamenta en la soberanía el derecho estatal de exigir contribuciones.

Como puede observarse, la doctrina internacional se refiere a la soberanía del Estado para fundamentar el poder tributario de éste. Dentro de nuestro sistema jurídico, no es posible hablar de la soberanía del Estado como una característica del poder tributario, toda vez que de acuerdo con lo dispuesto



por el artículo 39 de nuestra *Carta Magna*, la soberanía reside esencial y originariamente en el pueblo. En consecuencia, el fundamento del poder tributario del Estado debe buscarse en el poder e imperio que éste ostenta desde el momento de su nacimiento a la vida jurídica a través de las instituciones político-jurídicas creadas, en virtud de la decisión soberana del pueblo. Lo anterior se confirma con lo establecido en dicho precepto constitucional cuando habla de que "todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de él.

En el mismo sentido se ha pronunciado Bielsa, al combatir el criterio de que la soberanía constituye el fundamento del poder tributario. Considera que "la soberanía es política, antes que jurídica" y corresponde a la idea de Estado como entidad de derecho internacional. Señala, además, que la soberanía "es una e indivisible" y pertenece a la Nación misma, esto es, al pueblo, y no se refleja en las actividades del Estado sino en la *Constitución*.<sup>12</sup>

A juicio de este autor, dentro de su jurisdicción o ámbito territorial, el Estado no debe ni tiene por qué invocar su soberanía. Le basta su poder de imperio, el cual ejerce a través de los tres poderes que forman su gobierno: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial.

Una vez que hemos hecho alusión a la actividad financiera del Estado, podemos concluir que el poder financiero está referido al conjunto de la

---

<sup>12</sup> Quintanilla V Jesús., *Derecho Tributario Mexicano*, Edit. Porrúa, S. A., 9ª Ed., México, D. F., 1994, pág. 45.

actividad financiera del Estado (ingresos y egresos); en cambio, el poder tributario se refiere exclusivamente a la facultad propia del Estado para crear tributos.

Así, en todos los Estados y en todas las épocas de la historia, el Estado ha ejercitado su poder tributario, es decir, ha exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza.

Las aportaciones obtenidas al ejercicio de la facultad antes referida han recibido el nombre de tributos, contribuciones e impuestos. Tributos e impuestos son palabras que denotan por sí misma esa situación de superioridad del Estado, muchas veces ejercida, en épocas anteriores, de forma despótica y arbitraria. Por el contrario, la palabra contribución tiene una denotación más democrática, más acorde con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares efectúen esas contribuciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente contribuyen a que el Estado pueda realizar sus atribuciones.

Nuestra *Constitución de 1917*, en su artículo 31 fracción IV, utiliza el término de contribuciones, toda vez que el mismo establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos.

El poder tributario no es ejercido por el Estado en el momento en que procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deban

pagarle, consecuencia de la realización de aquellos hechos que han sido señalados por el Estado -a través de la legislación correspondiente- como generadores de los créditos fiscales. En realidad, el momento en que se presenta el ejercicio del poder tributario es aquel en que el Estado, actuando con base en su poder de imperio y, de manera general, siempre de acuerdo y mediante leyes expedidas previamente por el Poder Legislativo, determina cuáles son los hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

#### - CARACTERES DEL PODER TRIBUTARIO.

En opinión de Giuliani, el poder tributario es abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable. Estas cuatro características constituyen sus elementos principales.

a) **Abstracto.** El poder tributario es esencialmente abstracto, ya que es una potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos. No debe confundirse tal potestad con el ejercicio de ese poder; una cosa es la facultad de actuar y otra muy distinta la actualización de esa facultad en el plano de la materialidad.

b) **Permanente.** El poder tributario es connatural al Estado y deriva de su poder, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo. En consecuencia, en tanto subsista, el Estado indefectiblemente tendrá el poder de gravar.

c) **Irrenunciable.** El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir: es como el oxígeno para los seres vivos.

d) **Indelegable.** Este aspecto está íntimamente ligado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprenderse de un derecho de forma absoluta y total; delegar significaría transferirlo a un tercero de manera transitoria.<sup>13</sup>

#### - PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO Y DELEGADO

El poder tributario es originario "cuando nace originalmente de la Constitución, y por lo tanto no se recibe de ninguna otra entidad. Tal es el caso de la federación y de los estados de la República Mexicana.

"El poder tributario es delegado, en cambio, cuando la entidad política lo posee porque ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario. En la República Mexicana este supuesto es excepcional".<sup>14</sup>

#### - LIMITACIONES CONSTITUCIONALES DEL PODER TRIBUTARIO

Las principales limitaciones al poder tributario que se encuentran en la Constitución son:

a) Garantía o principio de legalidad.

<sup>13</sup> Quintanilla V Jesús., Op. Cit., pág. 50.

<sup>14</sup> De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., pág. 199.

Este principio tiene su fundamento en el artículo 14 constitucional, en el cual se señala "nullum tributum sine lege".

El artículo 31 fracción IV de la Constitución, consagra este principio al establecer que las contribuciones cuya obligación es pagar para los gastos públicos de la federación, de los estados y de los municipios, deben estar establecidas por las leyes.

b) La garantía de proporcionalidad y equidad.

Se establece en el artículo 31 fracción IV esta garantía al indicar que al contribuir a los gastos públicos, se debe hacer "de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

c) El destino de los gastos públicos, las afectaciones y las extrafiscales.

El destino de los tributos es el pago de los gastos públicos, ya sea de la federación, de los estados y municipios en que resida el contribuyente.

d) Principio de igualdad y prohibición de leyes privativas.

Flores Zavala explica el principio de igualdad en los siguientes términos: "las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma a

cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal".<sup>15</sup>

Las leyes privativas son las que no crean situaciones generales, abstractas e impersonales: quedan prohibidas por no reunir requisitos de las normas jurídicas.

e) Prohibición de la retroactividad.

El resumen de este principio lo indica en su libro Flores Zavala:

Las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.

Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, deducciones, etcétera, sólo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores. Aun en los casos en que las nuevas cuotas del impuesto sean más bajas que las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia. No debe incurrirse en el error de considerar que aplicar la ley retroactivamente en estos casos será en beneficio del causante.

---

<sup>15</sup> Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Edit. Porrúa, S.A., 33ª Ed., México, D.F., 1991., pág. 153.

Tratándose de normas procesales para la determinación del crédito fiscal, para el ejercicio de la facultad económico-coactiva o para la fase contenciosa, se debe aplicar, a los procedimientos en trámite, y respetando las actuaciones ya realizadas.

En materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado, sólo puede hablarse de hechos realizados.

f) Garantía de audiencia.

La garantía de audiencia encuentra su fundamento en el artículo 14 constitucional. En materia de impuestos, la Suprema Corte de Justicia ha establecido jurisprudencia en el sentido de que la audiencia no necesita ser previa, y basta si se produce antes de la privación de algún derecho.

g) Prisión por deudas fiscales.

Las deudas tributarias pueden ser elevadas, por el legislador, a la categoría de delitos y castigarlos con pena de privación de la libertad.

h) Confiscación de bienes.

El artículo 22 de la Constitución establece la prohibición de la confiscación de bienes, sin embargo, no considera como tal la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas.

i) Prohibición de costas judiciales.

El artículo 27 de la Constitución ha prohibido las costas judiciales, es decir, el servicio de los tribunales será gratuito.

j) Prohibición de exenciones de impuestos.

La prohibición de exención de impuestos a que se refiere el artículo 28 constitucional, está reservada para los casos en que se trate de favorecer a una determinada persona, estableciendo un privilegio en su favor, pero no cuando la exención alcance a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general.

k) Prohibición de aduanas interiores y de restricciones a la libre circulación y tránsito de las mercancías.

La prohibición de aduanas interiores, así como de restricciones a la libre circulación y tránsito de las mercancías se encuentran señaladas en el artículo 117 de la Constitución, fracciones IV, V, VI, y VII. Asimismo, el artículo 73 fracción IX y 131, son complementarios a este principio.

## **E. LOS TRIBUTOS**

Los tributos presentan una de las formas más importantes de ingresos para el Estado, mismos que son utilizados para el cumplimiento de sus fines. El derecho encargado de estudiar esta rama es el derecho tributario, que se



define como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es los impuestos, derechos, etc., y a las relaciones jurídicas que establecen entre la administración y los particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir a las sanciones establecidas por su violación.

Se han manifestado diversas definiciones del tributo. Blumenstein define a los tributos como "las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público, autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma".

Giuliana Fonrouge define al tributo como "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho".

a) Caracteres del tributo:

a. Carácter público. El tributo constituye parte del derecho público.

b. Es una prestación en dinero o en especie. Normalmente los tributos son pagados en dinero, siendo menos frecuentes que consistan en prestaciones en especie.

c. Es una obligación ex lege. La fuente de todo tributo debe encontrarse en una ley y el hecho generador debe ajustarse perfectamente a la hipótesis.

d. Es una relación personal de derecho, obligatoria. En el tributo se presenta una relación entre dos sujetos: el acreedor del tributo que tiene derecho a exigir la prestación, esto es, el Estado y el deudor del tributo, quien se encuentra obligado a realizar la prestación obligatoria, en dinero o en especie.

e. Tiene por objeto proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones. La fracción IV del artículo 31 constitucional establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio donde residan los contribuyentes.

f. Deben ser justos. El artículo señalado anteriormente indica que los tributos deben ser proporcionales y equitativos.

g. No deben afectarse a gastos determinados. El artículo primero del Código Fiscal establece que sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto específico.

Los principales tributos son definidos por el Código Fiscal de la forma que ya se vio anteriormente, principalmente en sus artículos 2º y 3º, los cuales incluyen los impuestos, derechos, contribuciones especiales, las aportaciones de seguridad social, productos y aprovechamientos. Todos ellos deben contener los caracteres que acabamos de señalar.

- FUNDAMENTACIÓN FEDERAL CONSTITUCIONAL DEL TRIBUTO.

En México, el gobierno federal tiene facultades exclusivas y concurrentes según se desprende de lo dispuesto por el artículo 73, fracciones VII y XXIX de la *Constitución*. Asimismo, los estados federales tienen facultades concurrentes y limitaciones positivas sobre ciertas materias específicas, conforme con lo dispuesto por los artículos 40, 117, fracciones III, IV, V, VI, VII y 118 de la *Carta Magna*.

Una consecuencia del sistema de gobierno establecido por nuestra *Constitución Federal* -artículo 39, 40 y 115-, es que tanto el gobierno federal como los gobiernos de los estados tienen poderes tributarios. La *Constitución Federal* establece la distribución de tales poderes, así como una concurrencia de poderes tributarios sobre las materias gravables o algunas de ellas.

De este modo, los siguientes párrafos se dedican al estudio general de la fundamentación constitucional del tributo en sus tres ámbitos: federal, estatal y municipal.

El artículo 73 fracción VII de la *Constitución Federal* confiere al Congreso de la Unión facultad para "imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

En relación con el sistema de distribución de poderes tributarios, a partir de 1944 la suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió tal aspecto y sentó las bases al establecer la siguiente jurisprudencia:

La Constitución general no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la Federación y los estados, en la mayoría de las fuentes de ingresos (art. 73 fracción VII y 124); b) limitaciones a la facultad impositiva de los estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (art. 73 fracciones X y XXIX), y c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados (art. 117 fracciones IV, V, VI, VII, y 118). Tesis jurisprudencial número 11, Apéndice al SF, 1965, parte primera, Pleno, pág. 42.

Tengamos presente que la fracción VII aludida concede poder tributario ilimitado al Congreso de la Unión para establecer las contribuciones necesarias a fin de cubrir el presupuesto, y que la fracción XXIX de dicho artículo 73 reserva ciertas materias a la federación.

Como se ha expresado, el artículo 73 fracción XXIX de nuestra Constitución confiere a favor del Congreso de la Unión poderes exclusivos de tributación en algunas materias, entre las que figuran las siguientes:

1. En materia de comercio exterior; esto es, de importaciones y de exportaciones. Este rubro ha sido una fuente exclusiva de ingresos para la Federación desde la *Constitución de 1824*.

2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 constitucional, relativos, en términos generales, a minería y petróleo. Una razón es que estos recursos son propiedad de la Nación y no de los estados, de modo que sólo el gobierno federal, en su calidad de representante de la Nación, puede proteger adecuadamente el interés general a través de leyes que obligan a una mesurada y prudente explotación de tales recursos.

3. Otro campo exclusivo de tributación para el gobierno federal es el representado por las sociedades nacionales de crédito y las compañías de fianzas y seguros. Los bancos, en sus diversas especialidades, son gravados por el impuesto sobre la renta y por el impuesto sobre adquisiciones de bienes inmuebles. Asimismo, las compañías de seguros y de fianzas son gravadas por el citado impuesto sobre la renta y con el impuesto sobre las primas que cobran, además de que conjuntamente con los bancos contribuyen al sostenimiento de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros.

4. Sólo el congreso de la Unión tiene facultades para gravar los servicios públicos concesionados o directamente administrados por el gobierno federal. Por lo común se trata de concesiones para el uso de vías generales de comunicación, radio y televisión.

5. Existe un grupo de impuestos especiales que son establecidos exclusivamente por el poder tributario federal:

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

Para todos estos rubros impositivos, así como para algunos otros, existían leyes especiales de tributación que se encontraban vigentes hasta el 1º de enero de 1980, fecha en que entro en vigor la *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, la cual vino a abrogarlas.

6. Asimismo, existen facultades exclusivas para la federación en razón de estar prohibidas a los estados. Es decir, la Federación tienen poder fiscal exclusivo sobre aquellas materias o fuentes de tributación que la *Constitución Federal*, en sus fracciones III a VIII del artículo 117, prohíbe a los estados, y que pueden resumirse en : el acuñamiento y emisión de moneda, timbres o estampillas, y los tributos o procedimientos alcabalatorios, entre otros.

#### - FACULTAD TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES FEDERALES.

En principio, los estados que conforman la República Mexicana concurren con la Federación en un poder tributario general. Se trata de un

principio tradicional plasmado en todas las constituciones federales y que ha sido confirmado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La opinión extendida y sostenida por la Corte y los tratadistas es que el fundamento de dicho principio, o sea el fundamento constitucional del poder tributario de los Estados, reside en el artículo 124 de la *Constitución Federal*, el cual dispone que "las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios, se entiende reservadas a los estados".

En materia de tributación no existe un poder tributario reservado a los estados, aun cuando la *Constitución* confiere algunos exclusivos a la Federación. Es doctrina no discutida que la *Constitución* establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los estados en esta materia, con excepción de algunas reservadas a aquélla y varias otras prohibiciones a los estados.

El poder tributario de los estados se encuentra fundado en diversos preceptos constitucionales, en particular de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40 de nuestra Carta Fundamental, la cual señala que "es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental".

Es en la autonomía y soberanía de los estados donde radica el fundamento del poder tributario de los mismos, puesto que es universalmente reconocido que la soberanía implica el poder de tributación y que la falta de éste equivale a ausencia de soberanía.

Además, de acuerdo con las prohibiciones establecidas en el artículo 117 constitucional, fracciones III a VIII, significa que los estados tienen un poder inherente y original de tributación, que la *Constitución Política* ha debido restringir en algunas materias.

Otro fundamento constitucional para el poder tributario de los estados se encuentra en el artículo 31 fracción IV de nuestra *Carta Magna*, que obliga a contribuir a los gastos públicos, no sólo de la Federación sino de los estados y municipios en que residen los contribuyentes.

#### - AUSENCIA DE PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL.

A la autonomía política que debe tener el municipio como un verdadero ente político ha de corresponder una autonomía absoluta y que las finanzas municipales no deban coordinarse con las del estado al que pertenece.

Entre los municipios y su estado, y entre ellos y la nación existen vínculos de solidaridad. Las finanzas públicas de las tres entidades deben desarrollarse de forma armónica y con recíproco respeto dentro de sus propios niveles. Además, ha de existir el apoyo y la cooperación de los tres niveles de



gobierno, sobre todo de parte de los más fuertes en beneficio del más débil: el municipio.

En materia de finanzas públicas estatales, en virtud de la facultad legislativa que les corresponda, son los Congresos de los estados los que tienen el ejercicio del poder tributario, con las limitaciones que se han establecido en la *Carta Magna*, pero dentro de un régimen de autonomía estatal.

En su artículo 115, fracción IV, la Constitución Política de la República dispone que "los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que le pertenecen, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor".

Evidentemente, entre dichas contribuciones figuran, en lugar principal, los impuestos, que son las contribuciones que deben pagarse sin que a ese pago corresponda ninguna actividad específica estatal a favor del contribuyente.

La situación actual que establece el artículo 115 constitucional, reformado y adicionado por decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* del 3 de febrero de 1983, y gracias a la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso Constituyente permanente, ya no deja en manos de las legislaturas de los estados la identificación y señalamiento general de las

contribuciones que debe recabar el municipio. Esto implica para él una menor dependencia respecto de la legislatura estatal, que no debe existir porque atenta contra la verdadera expresión y sentido de la libertad municipal.

### **III. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

**A. CONCEPTO.**

**B. RELACIÓN TRIBUTARIA.**

**C. OBJETO DEL TRIBUTO.**

**D. EL HECHO IMPONIBLE.**

**E. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

**1. SUJETO ACTIVO**

**2. SUJETO PASIVO**

**F. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

**1. EL PAGO**

**2. LA PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD**

**3. LA COMPENSACIÓN**

**4. LA CONDONACIÓN**

**5. LA CANCELACIÓN**

---

## CAPÍTULO TERCERO

---

### III. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

#### A. CONCEPTO

La Materia Fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno; sino que prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer lugar. Este otro tipo de obligaciones son de naturaleza administrativa y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva.

Ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal, es decir, ambas son obligaciones fiscales, pero podemos distinguirlas por su objeto. En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar (la cantidad de dinero que se entrega al Estado). En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar una contabilidad; etcétera), un no hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir

mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional, etcétera), o un tolerar (admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales). Las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales; las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal.

A la obligación fiscal cuyo objeto es un dar la denominamos obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llamamos obligación fiscal formal. Sin embargo, es usual tanto en la legislación como en la jurisprudencia y en el lenguaje jurídico común que se aluda a los dos tipos de obligaciones diciendo simplemente obligación fiscal, es decir, que no se exprese la calificación de sustantiva o formal, de tal modo que se necesita atender a lo que se dice en relación con la obligación fiscal para precisar si se trata de la sustantiva o de la formal.

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margáin como 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.<sup>16</sup> Por su parte, De la Garza sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un

---

<sup>16</sup> Margain Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Edit. Porrúa, S.A. México, D.F., 1979, págs. 229 y 230.

contenido, que es la prestación del tributo. A la relación, por su naturaleza, la denomina relación tributaria principal o sustantiva y a la obligación que implica obligación tributaria, indica que, además de esa relación tributaria sustantiva, existen otras relaciones tributarias accesorias o independientes, cuyos contenidos obligacionales son diferentes. Define a la relación tributaria sustantiva como "aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie";<sup>17</sup>

Ambas definiciones coinciden en lo esencial y nos presentan un concepto de obligación fiscal o relación tributaria sustantiva, como la llama De la Garza, muy semejante al concepto de obligación que existe en el Derecho Privado, así pues, es conveniente establecer cuáles son sus semejanzas y diferencias para poder estar en aptitud de distinguir cuando estamos frente a una obligación fiscal.

Como semejanzas encontramos que en ambas obligaciones existen acreedor, deudor y objeto. Como diferencias, siguiendo a Margáin, señalamos como principales las siguientes:

a) La obligación tributaria es de Derecho Público, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho; en cambio, la

---

<sup>17</sup> Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit., págs. 110 y 111.

obligación del Derecho Privado en ciertos casos se ve supeditada, para su cumplimiento, a normas del Derecho Público, por ejemplo: cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del Derecho Civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria está supeditado a que exista partida disponible en el presupuesto; en caso contrario, el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal;

b) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; la obligación del Derecho Privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, la gestión de negocios, enriquecimiento ilegítimo, el acto jurídico unilateral y el riesgo profesional.

c) En la obligación tributaria, el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado; en la obligación de Derecho Privado el acreedor puede ser un particular o una entidad;

d) La obligación tributaria, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie; en la obligación de dar del Derecho Privado, la prestación puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios;

e) La obligación tributaria tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; la obligación del Derecho Privado no;

f) La obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien sólo al deudor, como en el acto jurídico unilateral; o bien, de la ley, como la patria potestad o la tutela legítima; y

g) La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imponibles, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho Privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna, en el caso de que su representado no cumpla la obligación.<sup>18</sup>

Precisado lo anterior es necesario identificar las características que permitan distinguir el marco fiscal, indicando que se trata de una obligación ex lege, cuyo sujeto activo necesariamente será el Estado, a través de sus órganos encomendados para este fin y cuyo objeto es la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica, social o política.

Es una obligación ex lege ya que la obligación tributaria emana de la Ley, y nacerá siempre que el individuo coincida con la hipótesis normativa prevista.

---

<sup>18</sup> Margain Manautou Emilio, Op. Cit. pág. 230.



Por lo que respecta al sujeto activo corresponderá al Estado quien necesariamente a través de sus órganos exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen.

Con relación al objeto sustancialmente es la de cubrir el gasto público, sin embargo puede tener un efecto con diversos propósitos, ya sea para regular la economía por ejemplo los aranceles al comercio exterior y las cuotas compensatorias o para producir efectos sociales respecto de tendencias como el consumo de bebidas alcohólicas o cigarrillos, fines que son conocidos como extrafiscales dentro de la obligación tributaria.

## **B. RELACIÓN TRIBUTARIA.**

Es común encontrar que los doctrinarios o estudiosos de la ciencia del derecho fiscal al hablar de relación tributaria la confundan con la obligación fiscal, lo cual es erróneo ya que son conceptos distintos, pudiéndose dar el caso de que exista relación tributaria y no exista obligación fiscal.

Sobre este punto, Margáin nos dice que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra, una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de

la obligación fiscal que sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

De las ideas mencionadas se observa que la relación tributaria implica la necesaria existencia de las obligaciones fiscales, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquéllas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

Con base en las ideas expuestas, Margáin elabora la siguiente definición: "La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria."

### **C. OBJETO DEL TRIBUTO**

Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo; cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.

## D. EL HECHO IMPONIBLE

Es definido por Sainz de Bujanda como “el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria”.

De la definición se sigue que el presupuesto de hecho es la descripción hipotética que efectúa el legislador de hechos tributariamente relevantes, cuya realización dará lugar al nacimiento de una obligación fiscal sustantiva, consistente en el pago de un tributo.<sup>19</sup>

La hipótesis de incidencia describe, de manera hipotética, los hechos imponibles que darán lugar al nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo. El legislador selecciona de las fuentes de tributos -tales como el capital, la renta y los consumos- los hechos tributariamente relevantes, como son las percepciones de ingresos, las propiedades o posesiones de bienes, los actos jurídicos, los consumos de bienes o servicios, las importaciones y exportaciones de mercancía extranjera o nacional, etc. Es a partir de dichas fuentes que el legislador determinará la hipótesis de incidencia, la que puede estar redactada de la siguiente forma:

- a) “Las empresas que perciban ingresos globales por un ejercicio fiscal...”
- b) “Las personas que obtengan ingresos por prestación de servicios profesionales...”

---

<sup>19</sup> Margain Manautou Emilio, Op. Cit. pág. 353.

## E. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida. Pugliese nos dice que a través de esta institución "el Estado tiende a un fin único y predominante: hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de una prestación determinada".<sup>20</sup>

Giuliani Fonrouge define la determinación de la obligación tributaria como "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación". De la anterior definición podemos observar que la determinación de la obligación fiscal puede correr a cargo del contribuyente, del fisco, de ambos, en común acuerdo.<sup>21</sup>

Emilio Margáin señala dos reglas que deben tenerse presentes cuando se habla de determinación de la obligación tributaria:

a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria. En efecto, la obligación tributaria nace en el momento en que

---

<sup>20</sup> Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. pág. 121.

<sup>21</sup> Idem.

realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley. Aquí podemos agregar que la obligación del contribuyente nace de la ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación.

b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento. Lo anterior es derivado del principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico tributario.

Toda ley tributaria debe consignar el método o sistema conforme al cual se determine el crédito a pagar. En opinión del propio Margáin, cuando el método debe ser aplicado por el causante, debe satisfacer los requisitos siguientes: sencillez, economía, comodidad y limpieza.

El método será sencillo cuando el propio contribuyente lo entienda e inclusive lo pueda aplicar. Elaborar un método que sólo esté al alcance del técnico, dada su complejidad es como preparar un serie de trampas en donde indefectiblemente estará cayendo, un día sí y otro no, el obligado. La falta de satisfacción de este requisito mermará el rendimiento del gravamen.

Que el método sea económico, significa que no ha de obligar al contribuyente a erogar honorarios elevados para su atención. Hay ocasiones en que el método, de atenderse debidamente, origina pago de honorarios que superan la utilidad del causante, o bien, absorbe una parte de ella, de modo que se trabaja para el fisco y para el contador. Si cumplir con el método resulta oneroso, el grueso de los contribuyentes determinarán el impuesto a pagar al margen del mismo con grave detrimento de sus resultados.

El método será cómodo si evita molestias innecesarias e inútiles al contribuyente. El grueso de los contribuyentes, principalmente comerciantes e industriales, no tienen un grado de preparación escolar elevado, pero se percatan de inmediato de las fallas del método y, sobre todo, de lo que está de más dentro del mismo, así como de sus exigencias, aparentemente inocentes, cuya importancia no escapa de su criterio.

El método será limpio cuando evita el contubernio entre obligado y personal hacendario. Si para la determinación del impuesto a pagar se requiere un contacto constante entre el causante y el fisco, el método corre peligro.

Cuando para la determinación del impuesto a pagar se requiere que las dos partes entren en contacto, el legislador debe prever un segundo método dentro de la ley, para uso exclusivo de la administración hacendaría, con el objeto de que personal desconocido por el causante verifique desde el escritorio el impuesto determinado.

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

En la legislación fiscal mexicana, la regla general es que toca al contribuyente la aplicación del método y, por lo mismo, la determinación de los créditos fiscales a su cargo. Pocas son las leyes que establecen que corresponde al fisco determinar los créditos fiscales y excepcionales las que requieren para este efecto el acuerdo de fisco y contribuyentes. En México, esta regla está contenida en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, cuyo tercer párrafo establece que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario y que si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación.

## **1. EL SUJETO ACTIVO.**

En el Derecho Tributario, existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía. En los Estados organizados políticamente como federaciones, no sólo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en lo concerniente a su régimen interior y la ejercen con plena independencia y poder central, con las limitaciones impuestas por la constitución de la federación, de donde se sigue que también están investidas de la potestad tributaria, México o los Estados Unidos de América son ejemplo de este tipo de organización política y del ejercicio de la potestad tributaria en forma paralela.

En México, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha precisado el alcance de la soberanía de las entidades federativas en relación con el Estado Federal de la siguiente manera:

SOBERANÍA DE LOS ESTADOS, ALCANCE DE LA, EN RELACIÓN CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Si bien es cierto que de acuerdo con el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Estados que constituyen la República son libres y soberanos, también lo es que dicha libertad y soberanía se refiere tan sólo a asuntos concernientes a su régimen interno, en tanto no se vulnere el pacto federal. De acuerdo con el mismo artículo 40, los Estados deben permanecer en unión con la Federación según los principios de la Ley Fundamental, es decir, de la propia Constitución. Ahora bien, el artículo 133 de la Constitución General de la República establece textualmente que "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la ley suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes o tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones



o leyes de Estados". Es decir, que aun cuando los Estado que integran la Federación, sean libres y soberanos en su interior, deberán sujetar su Gobierno, en el ejercicio de sus funciones, a los mandatos de la Carta Magna. De tal manera que si las leyes expedidas por las Legislaturas de los Estados resultan contrarias a los preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deben predominar las disposiciones del código Supremo y no las de las leyes ordinarias impugnadas aún cuando procedan de acuerdo con la Constitución local y de autoridad competente, de acuerdo con la misma Constitución local.

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

Señala la doctrina que además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al propio Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley del ejercicio de la potestad y ésta sólo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado. Es el caso de determinados organismos independientes del Estado que colaboran con él en la administración pública realizando funciones originalmente atribuidas al Estado, como son, entre otras, la prestación de servicios públicos o sociales, o bien la explotación de bienes o recursos de propiedad nacional. Entonces, a fin de que estos organismos independientes cuenten con los recursos económicos que les permitan satisfacer sus necesidades financieras, el Estado autoriza al organismo a cobrar tributos, en los términos y dentro de los límites establecidos por la ley delegatoria del ejercicio de la potestad tributaria respectiva, en la esfera de una determinada circunscripción territorial o en la esfera de una determinada categoría económica.

La hipótesis que establezca la facultad del Estado para delegar el ejercicio de la potestad tributaria en un organismo independiente debe estar prevista en la constitución del propio Estado, puesto que es este ordenamiento el que organiza y da las bases fundamentales para el ejercicio de las funciones y atribuciones del Estado inherentes a su soberanía, o como nos dice Felipe Tena Ramírez siguiendo a Kelsen y Jellinek, el contenido mínimo y esencial de toda Constitución es crear y organizar a los poderes públicos supremos, dotándolos de competencia.

La principal atribución del Estado, como sujeto activo de la obligación fiscal, consiste en exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos precisos fijados por la ley impositiva correspondiente y esta atribución es irrenunciable, por lo tanto, el Estado no puede actuar como lo puede hacer cualquier acreedor en el campo del Derecho Privado renunciando a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, remitiendo la deuda a cargo del contribuyente. Sólo en casos muy especiales, o más bien excepcionales, puede admitirse que el contribuyente deje de cumplir con su obligación fiscal y que el Estado no sólo no se lo exija, sino que, además, tome la iniciativa y mediante un decreto declare extinguida total o parcialmente la obligación fiscal; son los casos en que se presentan situaciones extraordinarias que afectan gravemente a la economía del Estado, ya sea en forma general, o bien en forma parcial.

En México la hipótesis está prevista en el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación, que dispone que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

## EL SUJETO ACTIVO EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA

En México, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y los Municipios, y no se prevé en la ley Fundamental a ninguna otra persona, individual o colectiva, como sujeto activo, ni se prevé, tampoco la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.

En vista de lo anterior, en México los organismos independientes del Estado a que hemos hecho referencia en el apartado anterior, aquí denominados organismos descentralizados, aunque colaboran con el Poder Ejecutivo de la administración pública y en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal forman parte de esta administración dentro del sector paraestatal, constitucionalmente no pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal y, en todo caso, para serlo será necesario reformar la Constitución Federal para prever la hipótesis y facultar al Estado a delegar en estos organismos su potestad tributaria.

De los tres sujetos activos previstos en la legislación mexicana, únicamente la federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismos a través de sus legislaturas

respectivas. En cambio los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, tarea ésta encomendada a las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción IV de la propia Constitución Federal.

## **2. EL SUJETO PASIVO**

Por sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.

Confirmando lo anterior, la parte conducente del Artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, nos señala que: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes Fiscales respectivas..."

Interpretando este precepto legal, se llega a la obvia conclusión de que existen dos clases de sujetos pasivos:

a) **Personas físicas:** o sea todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones; lo cual amplía enormemente el concepto; pues a aun los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo.

b) Personas morales: constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas a las leyes del país en el que tengan establecido su domicilio social.

Ahora bien, dentro de nuestro sistema tributario federal, una persona física o moral adquiere el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización del hecho generador de un tributo, independientemente del lugar en donde tenga su domicilio. El principio de residencia que constitucionalmente sirve para delimitar la esfera de competencia tributaria de las Entidades Federativas entre sí, en este caso resulta irrelevante.

Por consiguiente, una persona física o una persona moral, es susceptible de transformarse en sujeto pasivo conforme a nuestro Derecho Fiscal, en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa, sin importar su domicilio, nacionalidad, status jurídico, y en el caso de los individuos. Su edad, sexo actividad o creencias personales.

Así, tomando como referencia el impuesto sobre la renta por ser el tributo más importante de nuestro sistema fiscal, asumen el papel de contribuyentes, sujetos pasivos o causantes del impuesto sobre la renta.

a) Todas las personas físicas domiciliadas en territorio nacional que perciban en dicho territorio, ingresos, rendimientos o utilidades gravables;

b) Todas las personas físicas domiciliadas en territorio nacional que perciban ingresos gravables del extranjero;

c) Todas las personas morales organizadas y existentes conforme a las leyes de la República Mexicana, que se encuentren en cualquiera o en ambos de los supuestos a que se refieren los dos párrafos inmediatamente precedentes;

d) Las personas físicas o morales residentes en el extranjero (cualquiera que sea su nacionalidad) que obtengan ingresos de fuentes tributarias ubicadas en territorio nacional;

e) Las agencias, sucursales, subsidiarias o filiales de empresas extranjeras, establecidas en México;

f) Los llamados "establecimientos permanentes" que tengan extranjeros en el país. Entendiéndose por éstos todos aquellos lugares de negocios en los que se desarrollen parcial o totalmente, actividades empresariales como sucursales, agencias, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

En síntesis cabe señalar que basta con que una persona física o moral obtenga un ingreso de fuente de riqueza ubicada en México y/o en el extranjero, si es que en este último caso se encuentra domiciliada en territorio nacional, para que en forma automática e inmediata adquiera el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria en materia de impuesto sobre la renta, sin que

para dicha consideración influyan en lo absoluto los enunciados factores de domicilio y nacionalidad.

Desde luego, para delimitar adecuadamente esta cuestión, resulta indispensable aclarar el concepto "fuente de riqueza".

Por fuente de riqueza debemos entender el lugar en donde se producen los hechos generadores de los tributos. Es decir, el sitio en donde el sujeto pasivo percibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria, o de donde derivan tales percepciones. De tal manera que, cuando este sitio o lugar se localiza en algún punto del territorio nacional, surge para el receptor del beneficio económico la obligación de enterar los tributos o contribuciones federales que procedan conforme a las leyes aplicables.

### **DOMICILIO DEL SUJETO PASIVO**

"Para el derecho tributario, dice Sergio F. de la Garza, el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razón que se sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de qué autoridad puede establecer las relaciones de carácter formal. Para el contribuyente tiene también importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la mayoría de los casos, cumplir con sus obligaciones.<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., pág. 537.



El domicilio es, pues, el punto forzoso de referencia para un conjunto de derechos y deberes de naturaleza fiscal, entre los que destacan: la competencia del sujeto activo, la localización del sujeto pasivo, la ubicación e identificación de los bienes afectos a un posible procedimiento económico-coactivo de ejecución, etc.

Sobre el particular el Artículo 10 del código Fiscal establece lo siguiente:

"Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realizan actividades empresariales el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando realizan actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento: en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen"

Como puede advertirse, el Código, correctamente a nuestro juicio, se inclina por considerar como domicilio para efectos fiscales el lugar en donde se lleven a cabo las actividades que dan origen al pago de contribuciones, es decir, el sitio en el que se realizan las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias y destaca siempre la base fija, asiento principal o administración principal de la persona física o moral que asume el carácter de sujeto pasivo.

Este planteamiento parece adecuado y lógico, toda vez que si las contribuciones o tributos derivan de la realización de actividades empresariales, negocios, prestación de servicios, etc., debe atenderse para fijar el domicilio fiscal al lugar en donde preponderantemente tales actos se llevan a cabo, evitando así que los particulares sufran innecesarios y a veces indebidos, actos de molestia en sus domicilios familiares.

#### **CLASES DE SUJETOS PASIVOS.**

El sujeto de la obligación tributaria en materia de impuestos es la persona, física o moral, nacional o

extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo,

No obstante, es necesario indicar que existen otras personas, físicas o morales, que sin efectuar propiamente el hecho productor de la obligación tributaria, resultan comprometidos a cumplirla, tal y como si hubieran llevado a cabo dicho hecho.

Esta clasificación comprende a los siguientes sujetos pasivos o causantes:

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

Procedamos al análisis de cada uno de estos deudores, directos e indirectos, de los tributos o contribuciones refiriendo, desde luego, la cuestión a lo que dispone nuestra Legislación Tributaria en vigor.

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

En lo tocante a este primer tipo de causante o contribuyente, no existe ningún problema para definirlo. Es el típico sujeto pasivo. Es decir, se trata

de la persona física o moral, nacional o extranjera que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y/o en el extranjero, cuando en este último caso tenga establecido en México su domicilio.

Por esa razón se le denomina contribuyente u obligado directo, porque sobre él recae el deber tributario, o sea, es quien específicamente se coloca dentro de la hipótesis normativa prevista en la Ley Fiscal.

### **SUJETO PASIVO OBLIGADO SOLIDARIO**

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

Explicemos los elementos de esta definición:

1. El responsable solidario como cualquier otro sujeto puede indistintamente ser una persona física o moral, nacional o extranjera, residente o no en México.

2. Es requisito esencial e indispensable que el deudor solidario establezca o mantenga una relación jurídica determinada con el sujeto pasivo

obligado directo, como puede ser un vínculo laboral (obrero-patrón), la celebración de un contrato de asistencia técnica, el poseer y administrar una negociación mercantil, etcétera.

3. El efecto principal de la responsabilidad solidaria consiste en que esta clase de sujetos pasivos queden obligados ante la autoridad hacendaria exactamente en los mismos términos que el sujeto contribuyente, respecto de una contribución originalmente a cargo de este último.

4. La solidaridad permite al Fisco elegir indistintamente entre el propio obligado solidario y el sujeto contribuyente, al llevar a cabo el cobro del tributo de que se trate. Es decir, el Erario Público puede optar, a su libre arbitrio por ejercitar la acción recaudatoria en contra de cualquiera de los dos sujetos según convenga a su mejor interés.

Esto da margen para formular las siguientes consideraciones:

a. Estamos en presencia de la incorporación al campo del Derecho Fiscal de la institución de la solidaridad pasiva prevista en el Artículo 1987 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, que a la letra establece: "... (habrá) solidaridad pasiva cuando dos o más deudores reporten la obligación de prestar, cada uno de por si, en su totalidad, la prestación debida". Comentando esta cuestión, Planiol opina que: "El

acreedor tiene el derecho, en todo caso, de demandar al deudor que escoja. Todos se encuentran en la misma línea en su calidad de deudor principales.<sup>23</sup>

b. Siguiendo los lineamientos básicos de la solidaridad pasiva, el sujeto de esta clase que entera un tributo tiene el derecho de recuperar su importe, demandando, en vía civil o mercantil, según sea el caso, al contribuyente directo.

c. Con base en esos lineamientos, cuando el obligado directo satisface la prestación fiscal adeudada, el responsable solidario queda relevado de toda responsabilidad, ya que, al no ser el causante, la ley simplemente le atribuye el papel de instancia alternativa de cobro para asegurar al máximo las posibilidades de percepción efectiva del ingreso tributario de que se trate.

5. La obligación solidaria sólo puede existir cuando la ley aplicable al caso así lo prevenga expresamente. Esto significa que si una persona mantiene algún tipo de relación jurídica con un contribuyente, pero la norma legal respectiva no atribuye a ese vínculo ningún efecto fiscal, dicha persona, en lo tocante a esa relación, jamás adquirirá el papel de sujeto pasivo obligado solidario. De modo que también en este caso nos encontramos con el principio de legalidad tributaria en plena vigencia.

---

<sup>23</sup> Rojina Villegas Rafael, Compendio de Derecho Civil Mexicano, Edit. Porrúa, S.A., 18ª Ed., Tomo III, México, D.F., 1993, pág. 203

La existencia de diversos preceptos legales dentro de nuestro Derecho Fiscal positivo, nos permiten corroborar las características esenciales de la solidaridad pasiva en materia fiscal: la existencia de una relación jurídica entre el causante directo y el obligado solidario; la necesidad de una norma legal que atribuya a dicha relación consecuencias solidarias para efectos tributarios; y el derecho de elegibilidad a favor del Fisco para hacer efectivo el crédito de que se trate, indistintamente con cargo al patrimonio de cualquiera de estos dos sujetos pasivos, según convenga a sus intereses.

#### **SUJETO PASIVO OBLIGADO SUBSIDIARIAMENTE O POR SUSTITUCIÓN.**

Podemos definirlo como aquella persona, generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo.

Abundando en este concepto, Margain Manautou nos dice: "El responsable por sustitución es aquel que, en virtud de una disposición de la ley, es responsable del pago del crédito fiscal, no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o paso ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc."<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> Margain Manautou Emilio, Op. Cit., pág. 292.

Un ejemplo de lo anterior lo tenemos en el Artículo 6º de la Ley del Impuesto sobre Adquisición de inmuebles, que establece:

“Art. 6º. En las adquisiciones que se hagan constar en escritura pública los notarios, jueces, corredores y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad, lo harán constar en la escritura y lo enterarán mediante declaración en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio. En los demás casos los contribuyentes pagarán el impuesto mediante declaración ante la oficina autorizada que corresponda a su domicilio fiscal. Se presentará declaración por todas las adquisiciones aun cuando no haya impuesto a enterar.

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

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

Así el Erario Federal puede dirigir indistintamente su acción recaudatoria en contra de las siguientes personas: el adquirente del bien inmueble



(sujeto pasivo obligado directo o contribuyente); el vendedor de dicho bien (sujeto pasivo obligado solidario); el Notario Público o Fedatario que autorice la operación sin cerciorarse del correcto pago del gravamen (sujetos pasivos obligados subsidiariamente o por sustitución).

## **SUJETO PASIVO OBLIGADO POR GARANTÍA**

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

Margain Manautou señala: "Son responsables por garantía, tanto los que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario por el responsable contribuyente."<sup>25</sup>

Las partes integrantes de estas definiciones se explican a través de los siguientes elementos:

1. El obligado por garantía puede ser tanto una persona física como una persona moral. Es más, en la práctica la gran mayoría de las garantías

---

<sup>25</sup> Margain Manautou Emilio, Op. Cit., pág. 292.

fiscales son otorgadas por instituciones de fianzas debidamente organizadas y autorizadas con arreglo a la Ley de la materia, las que normalmente revisten el formato jurídico de sociedades mercantiles.

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

En esas condiciones el obligado por garantía es el único sujeto pasivo que no asume tal papel por disposición de la ley, sino por voluntad propia.

3. Esta figura tributaria tiene su origen en el célebre principio del Derecho Procesal Fiscal, que se expresa mediante el aforismo latino "solve et repete" (Literalmente: "Paga y repite"), que en esencia significa que el fisco jamás litiga sin garantía. Así, cuando un contribuyente no está de acuerdo con el cobro de un determinado tributo y decide hacer valer en contra del mismo el recurso o medio de defensa legal que proceda, paralelamente debe garantizar el pago oportuno del tributo impugnado más el de los posibles recargos y multas, a fin de que en el evento de que el medio de defensa interpuesto se resuelve en favor de la autoridad hacendaria, ésta no tenga ningún problema para hacer efectiva dicha contribución.

En consecuencia, la figura del sujeto pasivo obligado por garantía nace de la necesidad económica que el Estado tiene de contar con medios de asegurar la percepción de tributos exigibles cuyo cobro ha quedado en suspenso debido a la interposición por parte del afectado de un juicio, recurso o medio de defensa legal, por la naturaleza misma de determinadas operaciones aduanales, o por la tramitación de algún beneficio fiscal. Recuérdese que, a fin de cuentas, se trata de ingresos tributarios destinados a sufragar el gasto público y que, por ende, debe protegerse el derecho del Fisco a recaudarlos en el momento mismo en que se defina a su favor la situación jurídica controvertida, o temporalmente en suspenso, que les dio origen.

4. El obligado por garantía adquiere expresamente el deber de responder ante la autoridad hacendaria por orden y cuenta del contribuyente directo del entero oportuno de una contribución originalmente a cargo de este último.

Para ello, debe afectar en garantía un bien de su propiedad o responder patrimonialmente poniendo a disposición del Fisco sus recursos económicos si es que se trata de una institución de fianzas debidamente autorizada.

En este sentido, las fracciones VIII y IX del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación hace referencia a "Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria;" y a "Los terceros que para garantizar el interés

fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía ..."; y la fracción III del Artículo 141 del mismo ordenamiento señala que, entre las formas de garantizar el interés fiscal se encuentra la: "fianza otorgada por institución autorizada la que no gozará de los beneficios de orden y excusión".

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

En esta regla radica la esencia de la garantía del interés fiscal, es decir, del principio de "solve et repete", ya que lo que se busca con la instauración de la figura del obligado por garantía es que en aquellos casos en los que el entero de un tributo quede en suspenso por alguna razón (interposición de un juicio o recurso, tramitación de una importación temporal, etc.), la autoridad hacendaría cuente con elementos para recaudarlos sin problemas al definirse en su favor ese "estado de suspenso". En realidad, se trata de proteger al Fisco contra cualquier situación de insolvencia en la que pudiera incurrir el contribuyente directo durante ese período de suspensión del cobro.

Por esa razón, la mencionada fracción III del Artículo 141 de nuestro Código Tributario establece que las instituciones de fianzas no gozarán de "los beneficios de orden y excusión", significando con ello las dos consecuencias

jurídicas más importantes aplicables sin excepción a todo sujeto pasivo obligado por garantía, a saber:

a) Vencida la obligación tributaria garantizada, el Fisco no está obligado a requerir de pago primeramente al obligado directo, sino que puede hacerlo de inmediato al propio obligado por garantía (beneficio de orden);

b) Asimismo, el Fisco no tiene ninguna obligación legal de incoar el procedimiento económico-coactivo en primer término en contra de los bienes patrimoniales del contribuyente directo, sino que también puede hacerlo en forma inmediata sobre los bienes afectados por el obligado por garantía para responder del interés fiscal del tributo de que se trate (beneficio de excusión: aclarándose que, por cierto, excusión significa, jurídicamente hablando, "Hacer embargo y remate de los bienes del deudor para satisfacer el importe de la suerte principal y de los accesorios legales de la deuda contraída y no pagada a su vencimiento").

En síntesis, puede afirmarse que el sujeto pasivo obligado por garantía debe su existencia y reconocimiento legal a la ineludible necesidad de que el Estado asegure, por todos los medios a su alcance, la percepción de los ingresos tributarios.

## **F. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

### **1. EL PAGO.**

De acuerdo con su acepción jurídica clásica, pago significa cumplimiento de una obligación. De ahí que generalmente se le considere como la

forma idónea de extinguir un deber jurídico, toda vez que la manera adecuada de cancelar una obligación es cumpliéndola, puesto que desde el momento mismo en el que se le da cumplimiento en los términos contraídos, la obligación deja de tener razón legal para existir. Por consiguiente, cuando se habla del pago de los tributos, tenemos que entenderlo en función tanto de su acepción económica como de su acepción jurídica. Así por ejemplo, cuando se paga un impuesto, no solamente se está entregando al Fisco el importe pecuniario o en especie del mismo (acepción económica), sino también se está dando cumplimiento a la norma jurídico-tributaria que establece a cargo del sujeto pasivo la obligación de contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad económica (acepción jurídica).

#### - DIVERSOS TIPOS DE PAGO

Aún cuando el pago es la forma idónea de extinguir un tributo, nos encontramos con que dentro de nuestro Derecho Fiscal existen diversas formas de pago que en cada caso producen efectos jurídicos y económicos diversos. Inclusive puede afirmarse que algunas de estas formas no necesariamente implican la extinción, al menos inmediata del tributo de que se trate.

##### a) PAGO LISO Y LLANO DE LO DEBIDO

Esta situación se presenta cuando el contribuyente paga al Fisco correctamente las cantidades que le adeuda, en los términos de las leyes

aplicables, sin objeciones ni reclamaciones de ninguna especie. Evidentemente esta hipótesis, aparte de constituir la situación ideal dentro de la relación jurídico-tributaria, representa la forma idónea de extinguir un tributo, puesto que se trata de aquellos casos en los que los contribuyentes cumplen adecuada y oportunamente con las obligaciones que les imponen las disposiciones fiscales. Por lo tanto, merced a ese oportuno y debido cumplimiento, el tributo automáticamente se extingue.

#### b) PAGO DE LO INDEBIDO

Esta situación se presenta cuando un contribuyente le paga al Fisco lo que no le adeuda o una cantidad mayor de la adecuada. En esta hipótesis no puede hablarse de una extinción de contribuciones propiamente dicha, porque el sujeto pasivo lo que está haciendo en realidad es dar cumplimientos a obligaciones que legalmente no han existido a su cargo, o bien en exceso de las que debió haber cumplido; por consiguiente no puede válidamente hablarse de la extinción de tributos que en realidad no se adecuan. Tan es así, que el Artículo 22 del Código Fiscal en vigor, contempla para esta hipótesis la figura de la "devolución del pago de lo indebido", en cuyos términos el contribuyente que pague más de lo que adeude o que pague lo que no deba, puede solicitar de la autoridad hacendaría competente la devolución de las cantidades que correspondan, incluyendo intereses, previa comprobación de que efectivamente se trató de un pago improcedente.

### c) PAGO EXTEMPORÁNEO

Esta hipótesis tiene lugar cuando el contribuyente paga al Fisco las cantidades que legalmente le adeuda sin objeciones ni inconformidades de ninguna especie, pero fuera de los plazos o términos establecidos en las disposiciones legales aplicables. Dentro de este contexto y aun cuando estamos en presencia de un pago definitivo, es de hacerse notar que para que se considere extinguida la contribución debe cubrirse la cantidad adecuada más los recargos y sanciones que legalmente procedan por la extemporaneidad en el pago. Dicho en otras palabras, en esta hipótesis si podemos hablar de la extinción del tributo, pero con la salvedad de que esa extinción implica la entrega de aportaciones económicas accesorias por concepto de recargos y sanciones.

### d) PAGO DE ANTICIPOS.

Este tipo de pagos se presenta cuando el contribuyente, en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al Fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder. Así, de acuerdo con lo que marca la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas físicas dedicadas a la prestación de servicios profesionales en forma independiente deben pagar el impuesto a su cargo en forma anual. Sin embargo, la propia ley dispone que en el curso del año estos contribuyentes deben enterar varios anticipos en función de los ingresos gravables que vayan obteniendo lo que se



descuentan del impuesto anual que resulte. Evidentemente en este caso si puede hablarse de que existe extinción del tributo por lo menos en lo que corresponde a la parte proporcional cubierta mediante la entrega de cada anticipo.

## **2. LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD.**

Tradicionalmente se ha definido a la prescripción como la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley marca.

Como puede advertirse, la prescripción, se configura cuando se reúnen sus dos elementos esenciales: el simple transcurso del tiempo y el cumplimiento de los requisitos que marque la ley respectiva. Ahora bien, dentro de la materia fiscal la prescripción opera como una forma de extinguir dos clases de obligaciones, a saber:

1. La obligación a cargo de los contribuyentes de pagar tributos o contribuciones; y

2. La obligación a cargo del Fisco de devolver a los contribuyentes las cantidades que estos últimos le hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a la Ley; en este último caso se encuentra, por ejemplo, el impuesto al valor agregado, en el que, no obstante que hay un pago de lo

debido, procede, bajo ciertas condiciones, que le sea devuelto al contribuyente el importe del impuesto que hubiere pagado.

Por consiguiente, en materia fiscal la prescripción es un instrumento extintivo de obligaciones, tanto a cargo de los contribuyentes como del fisco, por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley tributaria establece. Siendo en todo caso exigible por parte del contribuyente; una vez que surta sus efectos legales la notificación de la obligación fiscal de que se trate.

Dentro de este contexto el Artículo 146 del Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente:

"El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de

la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales\*.

Estimamos que con base en este texto legal nos encontramos en condiciones de proceder a analizar las principales características de esta figura jurídica-tributaria:

1. La prescripción se consuma en un plazo de cinco años contados a partir de la fecha de exigibilidad del tributo o contribución, o bien a partir de la fecha en que se pagó indebidamente al Fisco determinada cantidad y nació el consiguiente derecho de solicitar su devolución. Dicho en otras palabras el tiempo que conforme a la ley, debe transcurrir es de cinco años. Igual plazo corresponde en el caso de devoluciones de impuestos que procedan conforme a la Ley.

2. La prescripción corre tanto en contra del fisco -pues es un medio de extinguir tributos o contribuciones- como en contra de los particulares, toda vez que también opera para extinguir la obligación de devolver cantidades pagadas indebidamente o que conforme a la ley procedan, como es el caso ya mencionado del impuesto al valor agregado.

Sobre este particular, no debe perderse de vista que aun cuando el invocado Artículo 146 parece más bien hacer referencia a la prescripción de los

tributos, el Artículo 22 del mismo Código claramente establece en su séptimo párrafo que: "La obligación de devolver (lo pagado indebidamente al fisco por los contribuyentes) prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal."

3. La prescripción es susceptible de interrumpirse con cada gestión de cobro notificada al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste último respecto de la existencia del crédito. Por razones de orden lógico, cada vez que el Fisco notifique al contribuyente una gestión de cobro o cada vez que el contribuyente notifique al Fisco una solicitud de devolución de lo pagado indebidamente, o bien cada vez que exista un reconocimiento expreso o tácito (aunque esto último es extremadamente difícil de probar) de la existencia del adeudo Fiscal o del pago de los indebido, el plazo para que se consuma la prescripción tiene forzosamente que interrumpirse.

En efecto, una de las características esenciales de la prescripción liberatoria consiste en que, para que se configure, debe haber una total inactividad por parte del acreedor. Por lo tanto, principalmente las gestiones de cobro notificadas al deudor ponen fin a esa inactividad e impiden que la prescripción se consuma. Ahora bien, si tales gestiones no culminan en un cobro efectivo y reaparece la inactividad del acreedor, el plazo prescriptivo se reanuda de nueva cuenta.

4. La prescripción puede hacerse valer indistintamente a través de una excepción procesal, o bien como una solicitud administrativa, según se presente o no una acción de cobro posterior a la configuración de la prescripción, siendo de hacerse notar que el plazo para que se consuma esta forma de extinción tributaria, se interrumpe con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor, o bien por el reconocimiento expreso o tácito por parte de éste último respecto de la existencia del crédito.

## **LA CADUCIDAD**

La caducidad se define, como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca. El ejemplo más claro de esta figura nos lo proporciona el Derecho Procesal a través de la llamada "caducidad de la instancia" que consiste en la pérdida del derecho de seguir promoviendo un juicio por no efectuar ningún trámite procesal durante el tiempo que la ley respectiva señale. Dentro del contexto del Derecho Fiscal, la caducidad se presenta cuando las autoridades hacendarias no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, durante un plazo de cinco años.

Sobre este particular, el Artículo 67 del Código Fiscal nos proporciona una serie de elementos que van a permitirnos señalar las características más importantes de esta figura jurídico-tributaria. Veamos en primer término lo que este precepto legal establece:

"Las facultades de las autoridades fiscales, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones se extinguen en un plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguen por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presenten, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esta misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicio o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido infracción a las disposiciones fiscales, pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes o no lleve contabilidad, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha

en que se presento espontáneamente exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este Código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no esta sujeto a interrupción, y sólo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal no se extinguen conforme a este artículo.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las de las autoridades fiscales.”

## **CARACTERÍSTICAS DE LA CADUCIDAD.**

1. A través de la caducidad se extinguen los derechos que la ley otorga a las autoridades tributarias para el ejercicio de las siguientes atribuciones:



a) Comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante revisión de declaraciones, visitas domiciliarias, verificación de datos y documentos, etc.;

b) Determinar el monto de contribuciones omitidas más sus accesorios;

c) Imponer sanciones por infracción a las normas fiscales.

2. Por regla general el plazo para que la caducidad se consume es de 5 años contados a partir de las siguientes fechas:

a) Fecha de presentación de declaraciones, o fecha en la que debieron presentarse (sean anuales o complementarias) que correspondan a aquellas contribuciones que deban pagarse por ejercicio;

b) Fecha de presentación de los avisos correspondientes a contribuciones que no se paguen por ejercicio; o bien fecha de causación (nacimiento de la obligación tributaria) de aquellas contribuciones que no se paguen ni mediante declaración ni mediante avisos;

c) Fecha de comisión de la infracción a las disposiciones fiscales. Si la infracción fuere de carácter continuo, el cómputo se iniciara a partir del día siguiente al en que hubiere cesado la comisión de la infracción.

No obstante, en casos excepcionales el plazo para el cómputo de la caducidad puede ampliarse hasta por un término de 10 años, cuando el contribuyente no se encuentre registrado para efectos fiscales o no haya dado cumplimiento a la obligación legal a su cargo de presentar declaraciones anuales de impuestos. Aun cuando la ampliación, en estos casos, del plazo para el cómputo de la caducidad a 10 años en principio vulnera una de las características esenciales de la relación jurídica-tributaria en el sentido de que los contribuyentes no deben quedar obligados indefinidamente o por periodos excesivos ante el Fisco, debe destacarse que esta ampliación al plazo de la caducidad sólo es aplicable a aquellos contribuyentes que de plano se abstienen de cumplir con sus obligaciones fiscales y respecto de los cuales las facultades de control y verificación de las autoridades hacendarias se tornan por esa misma razón más difíciles de llevarse a cabo. De ahí que en estos casos y sólo en estos casos, se justifique el que la extinción de las facultades de las autoridades fiscales por caducidad se consume en un plazo de 10 años.

Pero independientemente del plazo de consumación no debe perderse de vista que como la caducidad consiste esencialmente en la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca; el plazo para que se consume, ya sea de 5 años o de 10 años, se cuenta precisamente a partir de las fechas en que nacen los derechos del fisco de comprobación, determinación de contribuciones omitidas e imposición de sanciones.

3. Finalmente, el Código Fiscal señala que los contribuyentes, en la vía administrativa, podrán solicitar que se declare que se han extinguido por caducidad las facultades de las autoridades fiscales cuando transcurra, sin ejercicio de atribuciones, el varias veces mencionado plazo legal de cinco años.

No obstante, el Código omite mencionar que la caducidad también puede hacerse valer como excepción procesal. En efecto, cuando la autoridad hacendaría ejerce sus facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas e imposición de sanciones, después de que ha transcurrido en exceso el referido término de cinco años, no hay nada que impida que el particular afectado al interponer el correspondiente medio de defensa legal, haga valer la excepción de caducidad.

### **3. LA COMPENSACIÓN**

En términos generales puede definirse a la compensación como la forma de extinción de los tributos o contribuciones, que tiene lugar cuando el Fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, es decir, cuando por una parte el contribuyente le adeuda determinados impuestos al Fisco, pero este último a su vez está obligado a devolverle cantidades pagadas indebidamente. En consecuencia, deben compararse las cifras correspondientes y extinguirse la obligación recíproca hasta el monto de la deuda menor.

El Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación establece diversos requisitos para que pueda tener lugar la compensación como un medio de extinguir obligaciones tributarias. Dentro de esos requisitos destacan de manera especial los siguientes:

I. Sólo tienen derecho a llevar a cabo la compensación aquellos contribuyentes que liquiden sus tributos a través de declaraciones periódicas, como es el caso de quienes están obligados a pagar el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado. Por el contrario, quienes no se encuentran en esa situación porque sus tributos no derivan de una autodeterminación personal, sino de una resolución de la autoridad hacendaría, como es el caso de las contribuciones especiales, de algunos derechos y de ciertos impuestos especiales, no tienen esa posibilidad, aún cuando lleguen a quedar colocados en la hipótesis de ser acreedores y deudores recíprocos del Fisco.

II. La compensación puede ser efectuada por los contribuyentes que tengan derecho a hacerlo mediante la simple presentación de una declaración complementaria, siempre y cuando ambos adeudos deriven de la aplicación de la misma Ley Fiscal, es decir, que se trate de la misma contribución. En caso de que se deseen compensar adeudos provenientes de la aplicación de leyes distintas, se requiera de previa autorización expresa de las autoridades hacendarias.

III. La compensación comprende tanto el adeudo principal como los tributos accesorios (recargos, sanciones y gastos de ejecución).

IV. No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.

#### **4. LA CONDONACIÓN**

La condonación tiene cierta similitud con una institución del Derecho Civil comúnmente conocida como "la remisión de la deuda", que esencialmente implica el perdón o la liberación que, por cualquier motivo o circunstancia, un acreedor otorga a su deudor. Evidentemente, en estos casos y en atención a dicho perdón o liberación, la obligación de que se trate se extingue en forma automática.

Esta institución ha sido incorporada a nuestra legislación tributaria bajo la denominación de "condonación", la que se puede definir afirmando que consiste en la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas. La condonación procede exclusivamente por dos tipos de causas, la primera de ellas aplicable a toda clase de contribuciones, en especial impuestos, en tanto que la segunda sólo procede tratándose de multas. A fin de dejar perfectamente explicada esta sección, analicemos cada una de estas dos causas por separado:

1. *Causas de fuerza mayor.* De acuerdo con lo que marca el Artículo 39 Fracción I, del Código Fiscal, el Ejecutivo Federal, mediante disposiciones de carácter general, podrá condonar o eximir, parcial o totalmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte, la situación de alguna región o lugar del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias. Dicho en otras palabras, cuando se presentan causas de fuerza mayor que perjudiquen gravemente alguna región del País o alguna rama de la actividad económica, con el objeto de impedir que las cargas fiscales agraven aún más una situación de emergencia, se faculta al Ejecutivo Federal para que otorgue la condonación, total o parcial, de las correspondientes obligaciones tributarias durante un periodo determinado.

En estos casos lo que se pretende es ayudar a quienes han sido víctimas de algún trastorno o calamidad ajeno a su voluntad, con el objeto de impedir que se cierren fuentes generadoras de empleo y de impuesto. Tal y como lo hemos señalado anteriormente, si las cargas tributarias no guardan una proporción adecuada con la capacidad económica de los contribuyentes, se corre el riesgo de que, a consecuencia de dichas cargas, determinadas fuentes de actividades económicas se cierren lo cual ocasiona graves perjuicios no sólo al Fisco, sino también a la comunidad, puesto que desaparecen centros

generadores de trabajo, empleo e impuestos. Por lo tanto, cuando en alguna región de la República o en alguna rama de la actividad industrial, por causas de fuerza mayor se presenta este riesgo, a fin de tratar de asegurar la permanencia de esas fuentes de actividad económica, es conveniente que las autoridades hacendarias perdonen el pago de las contribuciones que pudieran causarse el periodo que dure la situación de emergencia.

2. *Criterio Discrecional.* De acuerdo también a lo que establece el Artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, las multas por infracción a las disposiciones fiscales podrán ser condonadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que apreciará discrecionalmente los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción y las demás circunstancias del caso, es decir, la ley simplemente se concreta a fijar mínimos y máximos, quedando a criterio de la autoridad sancionadora el fijar el importe de la multa con base en el mínimo, en el máximo, o bien en una cantidad intermedia. Precisamente por eso se habla de "facultades discrecionales", porque se deja al criterio de la autoridad encargada de aplicar la ley el apreciar las circunstancias de cada caso concreto y el proceder en consecuencia. Dentro de este contexto resulta perfectamente lógica la existencia de la figura de la condonación de multas, ya que como el importe de las mismas siempre se fija con base en el criterio de la autoridad sancionadora, existe siempre la posibilidad de que al apreciar otra autoridad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de nueva cuenta las circunstancias que dieron origen a la

infracción, considere que debe modificarse el monto de la multa inicialmente impuesta o bien que debe procederse a su total condonación.

Con base en lo anterior, es factible llegar a la conclusión de que la condonación por cualquiera de las dos causas enunciadas constituye un medio de extinguir tributos o contribuciones, toda vez que a través de la misma el acreedor, o sea el Fisco, perdona a su deudor, o sea el contribuyente, el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones tributarias por las diversas circunstancias que acabamos de analizar, extinguiéndose, en esa forma la contribución de que se trate.

## **5. LA CANCELACIÓN.**

Dentro de la extinción de los créditos fiscales aparece esta figura que no se trata propiamente de la extinción de un crédito, ya que la cancelación en materia tributaria establece que podrá cancelar los créditos en cuentas públicas, es decir, sólo una operación contable, pero esa cancelación en las cuentas públicas no implica la extinción del crédito, por lo que en cualquier momento la autoridad fiscal puede exigir su pago, mientras no haya operado la prescripción, por lo que sólo se puede considerar como un paso para la extinción del crédito, ya que ésta no se considera como elemento de suspensión o interrupción. El artículo 146 del Código Fiscal establece que la cancelación procede por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor, únicos casos en que se prevé esta figura.



**IV. PROBLEMÁTICA PRÁCTICA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD CONTENIDA EN LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE IMPUESTOS FEDERALES**

**A. LOS IMPUESTOS.**

- 1. DEFINICIÓN**
- 2. CLASIFICACIÓN**
- 3. CARACTERÍSTICAS**
- 4. EFECTOS**

**B. PROBLEMÁTICA PRACTICA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS**

- 1. QUE ENTENDEMOS POR PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS.**
- 2. PROBLEMAS PRÁCTICOS DERIVADOS DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS EN CUANTO A SU APLICACIÓN Y EFECTOS.**

---

## CAPÍTULO CUARTO

---

### IV. PROBLEMÁTICA PRACTICA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD CONTENIDA EN LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE IMPUESTOS FEDERALES.

#### A. LOS IMPUESTOS.

##### 1. DEFINICIÓN

Los impuestos representan la forma de ingresos tradicionales más importante que tiene el Estado para allegarse recursos y así cumplir con los fines que tiene encomendados.

En México se ha sostenido que los servicios públicos generales e indivisibles se sufragan con el rendimiento de los impuestos, y que se está en presencia de un servicio de esta naturaleza cuando no se pueden determinar concretamente las personas que se benefician más que otras con la prestación de dicho servicio.

El Estado busca parte de la riqueza privada de los contribuyentes y la integra a su patrimonio a través del medio jurídico que es el impuesto. El criterio informador del impuesto es la capacidad económica del contribuyente.

El impuesto del Latín *Impositus*, tributo carga, es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores

económicos, casi siempre en 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, tal definición la encontramos en el Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas. Por otra parte tenemos además la opinión de los tratadistas que a continuación se citan respecto de la definición de Impuesto:

Eheberg: "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer necesidades colectivas."<sup>26</sup>

Nitti: " El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible."<sup>27</sup>

Vitti de Marco: El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales."

---

<sup>26</sup> Saucer Osornio C. Francisco Javier, Op. Cit., pág. 65

<sup>27</sup> Idem., pág. 65

E.R.A. Seligman: "Un impuesto es una contribución forzada de una persona para el gobierno para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia los beneficios especiales prestados."<sup>28</sup>

La obligación de dar o hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria. Antonio Berliri.<sup>29</sup>

La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada. A. D. Giannini.<sup>30</sup>

Es el tributo cuya hipótesis de incidencia es un hecho o acontecimiento cualquiera, no consistente en una actividad estatal. Geraldo Ataliba.<sup>31</sup>

El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado. Hector Villegas.<sup>32</sup>

---

<sup>28</sup> Idem., pág. 65

<sup>29</sup> Citado por De la Garza Sergio Francisco, Derecho Fiscal, Ob. Cit., pág. 359

<sup>30</sup> Idem., pág. 350

<sup>31</sup> Idem., pág. 350

<sup>32</sup> Idem., pág. 351

Otras definiciones legislativas del impuesto, que pueden ser de interés, son las siguientes:

La del ordenamiento Fiscal Alemán: "Los impuestos son prestaciones en dinero, instantáneas o periódicas, que no representan la retribución de un servicio especial prestado por una entidad pública, y son exigidos para procurar ingresos, a todos aquéllos a cuyo respecto se verifique el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el deber de prestación." Esta fue antecedente de la del Código Fiscal 1938.<sup>33</sup>

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, cuyo proyecto fue redactado por Dino Jarach, ofrece la siguiente: "Son impuestos las prestaciones pecuniarias que, por disposición del presente Código, o de leyes especiales, están obligados a pagar a la provincia las personas que realicen actos u operaciones (o se encuentren en situaciones que la ley considera como hechos imposables)"<sup>34</sup>

La Ley General Tributaria de España, expedida en 1963, dice: "Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta." (Art. 26)<sup>35</sup>

---

<sup>33</sup> Idem., pág. 351

<sup>34</sup> Idem., pág. 351

<sup>35</sup> Idem., pág. 351

El Código Tributario de Uruguay (Art. 11) lo define; "Impuesto es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente."<sup>36</sup>

El artículo 2º del Código Fiscal de la Federación define las contribuciones y específicamente en su fracción primera determina qué es el impuesto: "Impuesto son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en la fracción II, III y IV de este artículo."

Para Sergio F. de la Garza la definición tiene carácter de residual, ya que comprende todas las especies de contribuciones que no son derechos ni aportaciones de seguridad social ni contribuciones de mejoras.

Tomando en consideración las acepciones antes señaladas se define al impuesto como la obligación establecida en ley a cargo de los sujetos sean personas físicas o morales que se ubiquen dentro de las circunstancias jurídicas o de derecho que la misma ley determine y que se traduce en la prestación en dinero que establece el Estado para cubrir el gasto público.

Dentro de los principios teóricos sobre el establecimiento de los impuestos, Adam Smith y Adolfo Wagner manifiestan lo siguiente:

---

<sup>36</sup> Idem., pág. 351

En el libro V de su obra "La Riqueza de las Naciones", Adam Smith formuló cuatro principios fundamentales de los impuestos que, por su acierto, continúan comentándose e inspirando a la legislación moderna y no obstante que datan de hace dos siglos, generalmente son respetados y observados. Estos principios son: de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.

a) *El principio de justicia* consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas y de la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición.

Este principio de justicia ha sido desarrollado por la doctrina a través de otros principios, a saber, el de generalidad y el de uniformidad. Que el impuesto sea general significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa; como excepción, sólo deberán eliminarse aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva o, dicho en palabras de Adam Smith, capacidad económica. Se entiende que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una personas y su familia subsistan.

Que el impuesto sea uniforme significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo. Sobre este punto, John Stuart Mill señala que debe tomarse en cuenta la teoría del sacrificio, la cual implica que si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada una será también distinta y estará en relación con el sacrificio que significó la percepción. Por ello se dice entonces que el impuesto será uniforme si la ley trata igual a situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales.

b) *El principio de certidumbre* consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época, infracciones y sanciones.

c) El principio de comodidad consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Es decir, deben escogerse aquellas fechas o períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice el pago.

d) *El principio de economía* consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, o sea, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación tiene que ser la menor posible. Einaudi, señala que



cuando el costo de la recaudación excede el 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.

Por su parte Adolfo Wagner, en su "Tratado de las Ciencias de las Finanzas", ordena los principios de imposición en cuatro grupos:

En el primer grupo, principios de política financiera. Abarca los de suficiencia de la imposición y de elasticidad de la imposición; conforme al primero, los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras de un determinado período, en la medida en que otras vías o medios no pueden hacerlo o no sean admisibles; el segundo significa que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos que con un simple cambio de tarifa y sin provocar trastornos, produzcan, en casos de crisis, los recursos necesarios.

En el segundo, principios de economía pública. Incluye aquí la elección de buenas fuentes de impuestos y la elección de las clases de impuestos.

En el tercer grupo, principios de equidad. Son los principios de generalidad y uniformidad que hemos comentado anteriormente.

Finalmente, en el cuarto grupo, principios de administración fiscal. Encontramos aquí la fijeza de la imposición, comodidad de la imposición y tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

## **2. CLASIFICACIÓN**

En materia fiscal existen diversas clasificaciones sobre los impuestos, por lo cual a juicio citaremos las más usuales.

### **I. IMPUESTOS DIRECTOS E IMPUESTOS INDIRECTOS.**

Esta clasificación tiene poco de jurídico y en México es además irrelevante. Por ser muy imprecisa se presta a innumerables confusiones. Sin embargo, aparece como referencia en la mayor parte de los tratados de Derecho Financiero y de Ciencia de las Finanzas Públicas.

Respecto a la clasificación de los impuestos en directos e indirectos, existen varios criterios a examinar:

#### *a) Clasificación basada en la incidencia del impuesto.*

Según un criterio, son impuestos directos aquéllos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio; de acuerdo con este criterio sería impuesto directo el impuesto sobre la renta a los productos del trabajo, porque el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona, recuperándolo

en esa forma, sino que gravita directamente sobre su patrimonio. En cambio son impuestos indirectos aquéllos que, por el contrario, el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva; ejemplo sería, en nuestro sistema fiscal, el impuesto al valor agregado, pues el comerciante expresamente lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al Fisco Federal.

*b) Criterio administrativo.*

Otro criterio, más aceptado por la generalidad de los tratadistas, es el que considera como impuestos directos los que gravan periódicamente - mensual, anualmente, etc.-, situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, de tal manera que para ello pueden hacerse listas de contribuyentes o padrones fiscales; tales situaciones pueden ser la posesión de ciertos bienes creadores de renta o estimados como signos de la misma, tales como el impuesto predial, el impuesto por el uso o tenencia de automóviles, o bien el ejercicio de una actividad lucrativa, como el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre el valor agregado.

En cambio, de acuerdo con este criterio, son impuestos indirectos aquéllos que tienen como hecho generador de hechos aislados, accidentales, que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, de tal manera que no resulta posible hacer y mantener un padrón de contribuyentes. Tales son los casos del impuesto sobre adquisición de inmuebles o el impuesto sucesorio.

c) *Criterio basado en la forma de manifestarse la capacidad contributiva.*

Este criterio, expuesto por Jarach, es explicado de la manera siguiente:

"La teoría que prevalece hoy es que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones llamadas directas de la capacidad contributiva ésta no es una mera tautología, sino que se entiende por manifestaciones directas aquellas donde la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta o el patrimonio, que son la riqueza respectivamente en su aspecto dinámico y estático.

En cambio, son manifestaciones indirectas todas aquéllas en que no se toma como base de la imposición la riqueza en sí, ya sea en el aspecto estático o dinámico, sino otras manifestaciones como los consumos, las transferencias que hacen presumir la existencia de una riqueza, pero no se toma como base la riqueza misma"

Todas las anteriores teorías tienen objeciones, porque en determinados casos se encuentran deficiencias en su aplicación, lo que es natural, por tratarse la ciencia financiera de una ciencia social, y por tanto, no exacta. Por otra parte, un mismo impuesto puede quedar clasificado de idéntica manera no obstante la diversidad de los criterios clasificadores.

## II. IMPUESTOS REALES E IMPUESTOS PERSONALES.

Se clasifican como impuestos reales aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva. Tal es, por ejemplo, el impuesto federal sobre uso o tenencia de vehículos o los impuestos locales sobre la propiedad territorial.

En cambio, el impuesto personal, en principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia. El mejor ejemplo en la legislación mexicana es el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Los impuestos reales gravan valores económicos, que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona y una cosa o un bien, los sujetos pasivos son titulares de algún derecho real como el de propiedad. Por otra parte los personales gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por una persona como consecuencia del desarrollo de la actividad a la que se dedique

Los impuestos personales, precisamente por tomar en consideración la situación particular del contribuyente, generalmente son progresivos y, por tanto, miden más adecuadamente la capacidad contributiva.

### III. IMPUESTOS OBJETIVOS E IMPUESTOS SUBJETIVOS.

Existen algunos tributos, como el impuesto inmobiliario, o mejor aún, los derechos aduaneros, en los que el legislador no define quien es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible, y muchas veces emplea una terminología también un poco equivocada, que da lugar a la confusión consiguiente.

Simplemente se pone en evidencia la materia imponible, o el objeto material del hecho imponible definido en la ley.

En estos impuestos el sujeto pasivo, a veces ni siquiera se nombra. El sujeto pasivo sólo se determina por implicación, porque el legislador, ante todo, adopta la técnica de establecer el hecho objetivo que da origen a la obligación y poner de relieve el bien económico sobre el cual, en definitiva, cae la incidencia del gravamen -o que constituye el objeto de este hecho económico que da origen al impuesto-, pero no se preocupa de fijar quien lo pague, porque al final quien lo pagará será quien realice ese acto de la vida económica, y aquél por cuenta del cual ese acto se realiza, y en la gran mayoría de los casos, no hay peligro de confusiones.

A esos impuestos se les llama impuestos objetivos, por contraprestación a aquéllos que sí designan con toda precisión quién es el sujeto

pasivo de la relación tributaria, los que por consecuencia se llaman tributos subjetivos.

En nuestro sistema jurídico abundan preponderantemente los tributos subjetivos.

#### **IV. IMPUESTOS ESPECIALES E IMPUESTOS GENERALES.**

Esta clasificación se funda, según Mehl, en enfrentar los impuestos que recaen sobre un valor o sobre una situación económica estimada globalmente, a los que, por el contrario, no gravan más que un elemento de la misma. Los primeros se llaman impuestos generales; los segundos se llaman especiales.

Un impuesto cedular sobre la renta (como el que existió en México hasta 1964), que distingue el concepto de renta según su fuente y que establece reglas para cada categoría de renta, es un impuesto especial, porque la analiza. En cambio, un impuesto general, como el impuesto al ingreso de las personas físicas o de las empresas, o el "personal income tax" de la legislación norteamericana el cual recae sobre la totalidad de las rentas puestas a disposición del contribuyente en un determinado lapso, hace una síntesis de todas las fuentes productoras antes de gravar el importe total, y por tanto es un impuesto general.

En los impuestos sobre el capital, el impuesto predial , por ejemplo, es un impuesto especial mientras que el impuesto sucesorio es un impuesto general, porque el primero analiza y separa un determinado elemento del capital del contribuyente mientras que el segundo agrupa o sintetiza todos los elementos que se reciben por vía sucesoria.

## **V. IMPUESTO SOBRE EL CAPITAL, LA RENTA Y EL CONSUMO.**

Esta clasificación tiene como criterio los recursos económicos gravados por el impuesto y distingue tres clases: impuesto sobre la renta, impuesto sobre el capital e impuestos sobre el gasto o el consumo.

### *a) Impuesto sobre la renta.*

El impuesto sobre la renta se propone gravar la riqueza en formación. La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos.

### *b) Impuesto sobre el capital*

Los impuestos sobre el capital gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes.



Es conveniente distinguir entre el capital como materia imponible, el capital como base de impuesto y el capital como fuente de impuestos.

El capital puede ser la materia imponible de muchos impuestos. Por ejemplo, el *general property tax* norteamericano es un impuesto cuya materia imponible es el capital de las personas, representado por todos sus elementos muebles e inmuebles. En nuestro derecho, entre otros, tienen como materia imponible representada por capital el impuesto predial, el impuesto sucesorio y el impuesto sobre uso y tenencia de vehículos.

El capital puede ser la base de un impuesto, que puede tener como fuente el propio capital o la renta que produce ese capital. El impuesto predial del Distrito Federal que grava los inmuebles arrendados tiene como base y como fuente la renta que producen dichos inmuebles; en cambio, el mismo impuesto predial del Distrito Federal, cuando grava inmuebles no arrendados, tiene como base el capital (valor catastral) y como fuente el capital general o las rentas del contribuyente. El impuesto sucesorio tiene como base el capital heredado (porción hereditaria) y como fuente el ingreso recibido por el heredero. El impuesto sobre adquisición de inmuebles que grava las compraventas de ellos tiene como base el valor pericialmente fijado de dichos bienes y lo mismo sucede con la mayor parte de los impuestos municipales de traslación de dominio; la materia imponible es el capital representado por el inmueble (capital vendido); y la fuente del impuesto es el propio capital (inmueble) convertido en el precio que paga el comprador.

Por lo tanto, esta clasificación y la distinción correlativa entre impuestos sobre la renta e impuestos sobre el capital requiere un estudio concreto de cada caso y no basta la denominación del impuesto para saber si realmente es un impuesto de una u otra clase.

La mayor parte de los impuestos sobre el capital gravan determinados elementos del capital de los contribuyentes. Los impuestos generales sobre el capital significan una amputación general y simultánea de todos los capitales privados y no pueden establecerse más que en circunstancias extraordinarias, tales como el estado de guerra o de calamidad pública.

#### *c) Impuestos sobre los gastos o consumos*

La clasificación de impuestos sobre el pago comprende los impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo y los impuestos sobre los ingresos brutos de los negocios. Ejemplo de impuestos al consumo o al gasto son el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre teléfonos, el impuesto a la producción y consumo de cerveza, etc. Muchos de los impuestos que tienen el nombre de impuestos a la producción quedan comprendidos dentro de esta categoría, porque en virtud de la traslación del impuesto vienen a gravar los gastos o consumos de la población.

## **VI. CLASIFICACIÓN SEGÚN LOS SUJETOS DEL IMPUESTO**

**OTRAS CLASIFICACIONES ATIENDEN AL SUJETO ACTIVO O PASIVO DEL IMPUESTO.**

### *A) Clasificaciones según el sujeto activo*

Según el sujeto activo, los impuestos pueden ser federales, estatales o municipales, según que el acreedor de la prestación tributaria sea el Gobierno Federal, el gobierno de una Entidad Federativa o un gobierno municipal.

### *b) Clasificación según el sujeto pasivo*

En ocasiones el sujeto pasivo puede estar perfectamente determinado por la ley tributaria, que es el caso de los tributos subjetivos; en otros casos puede estar determinado por implicancia, y resultado de la mecánica económica del mismo impuesto, como sucede con los llamados tributos objetivos. No es necesario repetir lo antes explicado sobre estas clases de tributos.

## **VII. CLASIFICACIÓN SEGÚN EL PERIODO DE TIEMPO EN QUE SE DESARROLLAN.**

Se llaman impuestos periódicos aquéllos cuyo presupuesto es un "estado", entendiéndose por tal, los hechos imponibles constituidos por un estado de cosas que se repite en el tiempo, un estado permanente o de una cierta duración. Como ejemplo, el impuesto sobre producción de cerveza y el impuesto sobre la renta que gravan a una empresa fabricante de dicho producto.

Se llaman instantáneos aquellos impuestos cuyos presupuestos de hecho es una "acción", es decir, un acto aislado y único que se agota en sí

mismo." Por ejemplo, el impuesto a la adquisición de inmuebles que grava la celebración de un contrato de una venta de inmuebles.

#### **VIII. CLASIFICACIÓN SEGÚN SU PROPORCIÓN CON LA BASE.**

Los impuestos pueden ser proporcionales o progresivos, según que la tasa del impuesto sea proporcional o progresiva. El impuesto proporcional es aquél en que se mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. El impuesto progresivo es aquél en que la relación de la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta.

#### **IX. SEGÚN FINES FISCALES Y CON FINES EXTRAFISCALES.**

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos con fines aplicables al Gasto Público y extrafiscales son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etcétera.

En México es criticable el establecimiento de impuestos con fines exclusivamente extrafiscales, pues como ya hemos dicho una de las características esenciales del impuesto, derivada de la Constitución Política del país, es que se decreten para satisfacer el Presupuesto de Egresos, es decir, la

Constitución no prevé ni autoriza el establecimiento de impuestos con fines diferentes de la satisfacción del Presupuesto de Egresos.

### **3. CARACTERÍSTICAS.**

a) Debe estar establecido en una ley. Este principio, conocido como de legalidad, como ya hemos dicho al hablar de las fuentes del Derecho Fiscal y al analizar la Ley Fiscal, se encuentra consignado en el artículo 31, fracción IV de la constitución Federal, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. El principio de legalidad aquí establecido se reafirma con las disposiciones contenidas en los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV de la propia constitución, que disponen que el congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente, durante su periodo ordinario de sesiones, las contribuciones que basten para cubrir el Presupuesto de Egresos, de donde se concluye que los impuestos deben estar establecidos en una ley expedida por el Poder Legislativo, salvo los casos del Decreto-Ley y del Decreto-Delegado.

b) El pago del impuesto debe ser obligatorio. En principio, la obligatoriedad de pago de impuesto se encuentra consignada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, que señala la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, obligación ésta que, al decir de Emilio Margáin, deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo. Pero ésta es

únicamente la obligación general en materia contributiva, porque la obligación concreta de cubrir el impuesto deriva de la realización de los hechos o actos previstos por la ley fiscal como hechos generadores de la obligación fiscal, o sea, que el deber de pagar proviene del hecho de que se haya coincidido con la situación señalada para que nazca la obligación fiscal.

c) Debe ser proporcional y equitativo. Esta característica, como ya hemos apuntado en apartados anteriores, se encuentra consagrada también por el artículo 31, fracción IV de nuestra Ley Fundamental y se ha considerado que constituye una auténtica garantía individual. Sobre su significado coincidimos con flores Zavala en el sentido de que ambas palabras son un solo concepto y significan justicia en la imposición, es decir, recoge el principio de justicia de Adam Smith y, por lo tanto, debemos entender que esta característica se refiere a que los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido.

No consideramos correcto que se asimilen los términos proporcionalidad y equidad a los de generalidad y uniformidad, respectivamente, como lo hace Margáin, pues no debe perderse de vista que los principios de generalidad y uniformidad, aunque complementarios del principio de justicia, son diferentes, pues no es lo mismo establecer un tributo en función de la capacidad contributiva del particular, proporcionalidad y equidad, que prever una hipótesis legal en forma general y abstracta, con la que cualquiera pueda coincidir y así

generar la obligación fiscal, generalidad, ni que prever un tratamiento igual a situaciones iguales y tratamiento desigual a situaciones desiguales, uniformidad.

En conclusión, sostenemos que la característica de proporcionalidad y equidad se refiere a que los impuestos sean establecidos atendiendo a la capacidad económica del contribuyente, independientemente de la generalidad y uniformidad que también debe tener el tributo.

d) Que se establezca en favor de la administración activa o centralizada del Estado. Esta característica se desprende del texto de los artículos 31, fracción IV; 73, fracción VII y 74, fracción IV del Código Político mexicano. En efecto, hemos visto que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio, es decir, a los gastos públicos del Estado como organización política soberana y sólo para estos gastos, por lo tanto, se excluye a los organismos que no forman parte de la Federación, Estado o Municipio, o sea, que constitucionalmente no hay obligación de contribuir o pagar tributos para cubrir gastos distintos de los de la Federación, Estados y Municipio; como son los gastos de la administración delegada, que se integra con organismos descentralizados y empresas de participación estatal que son entidades con personalidad jurídica propia y por lo mismo diferente y separada de la del Estado.

Correlativamente a lo dispuesto en el mencionado artículo 31, fracción IV constitucional, los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV establecen

que en la esfera federal el Congreso de la Unión discutirá y aprobará anualmente el presupuesto del Estado Federal, presupuesto que, entonces sólo debe contener los gastos públicos de la Federación y para cuya subvención se aprueban también las contribuciones que el propio Congreso considera necesarias.

e) El impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos. Esta característica es consecuencia de la anteriormente mencionada. En efecto, como ya dijimos, el Congreso de la Unión decreta los impuestos que considera son suficientes para satisfacer el Presupuesto de Egresos que discute y aprueba, por lo tanto, el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados. Hacer cualquiera otra destinación sería violar los preceptos constitucionales a que nos hemos venido refiriendo.

#### **4. EFECTOS**

Los impuestos producen sacrificios temporales o permanentes a los contribuyentes y en algunas ocasiones también les producen beneficios económicos. Unos ya pueden ser de carácter individual o de carácter general o social.

##### **I. LA REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO**

a) La percusión



La traslación, llamada también repercusión, se desarrolla en cuatro momentos desde la aplicación del impuesto hasta las últimas consecuencias que se producen en el mercado.

1º. El momento de la percusión. Es aquel efecto o acto por el cual el impuesto recae sobre el sujeto pasivo del impuesto, quien lo paga a la administración fiscal.

Esto se ve con mayor claridad en los llamados impuestos al consumo, o a la producción. Tomemos como ejemplo el impuesto al valor agregado que grava a una empresa fabricante de cemento. La fábrica de cemento es el sujeto pasivo legal del impuesto. Tiene la obligación de pagarlo de acuerdo con la Ley.

Puede suceder, aunque rara vez, que el sujeto pasivo legal del impuesto acepte soportar su carga, asumiendo definitiva y totalmente el sacrificio. Entonces se dice que el sujeto percutido es también incidido por el impuesto..

Si la fábrica de cemento se conforma con la carga fiscal que le representa el pago del impuesto sobre su enajenación, entonces es al mismo tiempo un sujeto percutido e incidido por el impuesto. También puede ocurrir que el impuesto sea por sí mismo de difícil o imposible repercusión. Por ejemplo, el impuesto sobre dividendos, que el accionista no tiene contra quién repercutirlo.

Cuando, por el contrario, el sujeto pasivo legal decide recuperar esa carga de otra persona, se produce el fenómeno de la traslación.

b) Traslación de impuesto. Piramidización.

Este es el fenómeno por el cual el sujeto pasivo legal, percutido por el impuesto, se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto.

Si por ejemplo, la fábrica de cemento agrega el importe del impuesto a sus costos de producción y aumenta el precio de venta del cemento a sus distribuidores, se produce la traslación del impuesto. El distribuidor, que debe pagar un impuesto sobre las ventas hace lo mismo con ese impuesto, de tal suerte que para fijar su precio de venta del cemento, toma en cuenta su costo de adquisición, sus costos de administración y utilidad que considera que razonablemente puede obtener, y al obtener el pago del comprador recupera el impuesto que tiene obligación de pagar.

La traslación puede efectuarse hacia adelante, hacia atrás o *lateralmente*.

La traslación hacia *adelante*, que es teóricamente la más común y más fácil de realizar, es cuando el sujeto pasivo legal consigue aumentar los

precios de sus mercancías o de sus servicios: el fabricante de cemento y el distribuidor en los ejemplos antes dados.

Una traslación repetida hacia adelante puede producir un efecto indeseable más, que se conoce con los nombre de *piramidización* o efecto de cascada del impuesto. Consiste en que al trasladarse el impuesto a los compradores en cada operación de venta, el impuesto pagado por cada uno de los intermediarios se acumula y se convierte a su vez en base del impuesto que pagó el siguiente, hasta que llega al incidido, último consumidor, incrementado. De esta suerte la tasa real del impuesto se aumenta en relación con la tasa nominal.

También puede producirse hacia *atrás* cuando el sujeto pasivo legal, mediante una reducción del precio de compra, obtiene que sus proveedores sufran la carga fiscal. Esto sucedería si el distribuidor del cemento fuera tan fuerte económicamente en relación con el fabricante, que le hiciera aceptar una reducción en el precio de venta del cemento, suficiente para que el distribuidor no tuviera que sufrir el impacto del tributo.

c) Incidencia.

La incidencia es el fenómeno por virtud del cual la carga del impuesto recae sobre una persona, el último consumidor de las mercancías o de

los servicios, que ya no encuentra ninguna otra persona a quién trasladar la carga del tributo. Su renta, o su capital, se disminuyen definitivamente con esa carga. A esa persona se le llama "incidido", por vía indirecta, cuando ha recibido la carga trasladada, y en vía directa siendo percutido no la ha trasladado.

d) La difusión.

Se manifiesta cuando el impuesto, después de haber incidido al contribuyente, se irradia en la demanda y oferta de las mercaderías, cuanto en los precios. En efecto, como consecuencia del impuesto se verificarán variaciones en los consumos, en la producción o en el ahorro.

Si se admite la existencia de un contribuyente final, éste es quien de una u otra manera sufre una reducción de su renta real; por consiguiente debe restringir su consumo o su ahorro, lo que necesariamente comportará consecuencias. Por ejemplo, disminuyendo su consumo provocará una disminución de la renta de los productores. De esta manera los efectos del impuesto afectan gradualmente a toda una serie de entes económicos en condiciones variables según el estado de la competencia y la situación del mercado. En tanto que la traslación tiende a la eliminación o al aligeramiento de la carga fiscal del deudor legal (y a veces de los contribuyentes que le sugieren la cadena de las transacciones), en cambio, la difusión no reporta ningún alivio al contribuyente final. Además, éste no desea las consecuencias de su conducta de adaptación; por lo contrario, la traslación consiste en un acto deliberado.

## **II. LA REMOCIÓN.**

Al lado de la repercusión se pueden producir otros efectos.

La remoción ocurre cuando el contribuyente reacciona ante la carga tributaria, "en vez de resignarse a una reducción de su consumo o de su ahorro y al alterar el ejemplo respectivo de los recursos que le han sido amputado por el impuesto, puede esforzarse en establecerlos a su primitivo nivel redoblando su esfuerzo". Por ejemplo, incrementando su productividad, utilizando mejor su mano de obra y sus materiales, utilizando maquinaria más moderna, haciendo más publicidad y logrando mayores ventas, etc.

## **III. LA CONSOLIDACIÓN O AMORTIZACIÓN**

Cuando un impuesto grava el capital o los réditos de una propiedad, mueble o inmueble, en una forma duradera, se produce una pérdida en el valor de la propiedad, siempre que la inversión sea estable. El resultado del tributo sobre esa inversión, es que el impuesto disminuye inmediatamente el valor de la propiedad por una suma igual a la capitalización del tributo, según la tasa corriente del interés para esa forma de inversión. Así, por ejemplo, un inmueble que produce \$5,000.00 anuales. Si la tasa de interés en el mercado es de 5% el valor de ese inmueble es de \$100,000.00. Si por un impuesto de \$1,000.00, el rédito bajase de \$5,000.00 a \$4,000.00, el precio del inmueble se reducirá a

\$80,000.00, suma que representa la capitalización del nueve interés neto de \$4,000.00 al 5%. Se produce, por tanto, una pérdida de valor capital de \$20,000.00, correspondiente a la amortización (o consolidación) de los \$1,000.00 de impuesto.

Este fenómeno se produce para todos los impuestos que gravan en forma duradera los réditos de los capitales establemente invertido en las propiedades inmobiliarias, como tierras, casas, minas, empresas comerciales o industriales, acciones u obligaciones, etc.

#### **IV. LA CAPITALIZACIÓN**

La capitalización es el fenómeno inverso a la amortización. Se produce cuando se elimina o se reduce la carga de un impuesto sobre una inversión estable. El propietario, quien se ve liberado de dicha carga, ve también aumentada la productividad de su inversión, la cual sube de valor en la misma proporción en que se ha disminuido o eliminado la carga.

#### **V. LA ELUSIÓN.**

La elusión fiscal consiste en sustraerse al pago del impuesto pero sin recurrir a conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como son evitar coincidir con la hipótesis legal, ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar diferente, aquél en que debe aplicarse el tributo o, más simplemente, absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley.

Aquí el contribuyente evita simple y sencillamente la realización del hecho generador de la obligación tributaria.

## **VI. EVASIÓN DEL IMPUESTO.**

La evasión se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, violatorias de la ley, ya sea por que realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena.

### **B. PROBLEMÁTICA PRÁCTICA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS.**

#### **1. QUE ENTENDEMOS POR PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS.**

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal establece que al contribuir a los gastos públicos los obligados deben hacerlo de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Los antecedentes de esta garantía se han hecho remontar hasta la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de la República francesa, que en su numeral 13 dispone que para el mandamiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades.

Por otro lado, la Constitución de Cádiz en su artículo 339 estableció que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

En el México independiente aparece por primera vez en el Reglamento Constitucional Político del Imperio Mexicano, del 10 de enero de 1822, en el que se establece que todos los habitantes del imperio deben contribuir, a cubrir las exigencias del Estado en razón de sus proporciones.

La Constitución de 1857 establecía, al igual que la actual, que la obligación de contribuir debía realizarse de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De acuerdo con el artículo 31 fracción IV, citado, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales, a saber: primero, que sea proporcionalidad; segundo, que sea equitativo y, tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de tales requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer las excepciones que a juicio del Estado fueron convenientes, sino una facultad limitada precisamente por esos tres requisitos.

En México, desde la Constitución de 1857 se establecieron en el artículo 32 los requisitos de proporcionalidad y equidad. En estas condiciones llegó a plantearse a la Suprema Corte, presidida por don Ignacio L. Vallarta, un juicio de amparo en el que se reclamaba la protección de la justicia federal contra un impuesto que, de acuerdo con lo que se alegaba, no era proporcional ni equitativo.



Vallarta estableció al efecto la siguiente tesis:

“Es, pues, el principio general en esta materia, que toca al Poder Legislativo pronunciar la última palabra en las cuestiones de impuestos, siendo final y conclusiva su decisión sobre lo que es propio, justo y político en ellas y sin que puedan los tribunales revisar esa decisión para inquirir hasta qué grado la cuota del impuesto es el ejercicio legítimo del poder y en cuál otro comienza su abuso. Y la excepción que ese principio sufre, tiene lugar cuando el Congreso ha traspasado los límites de sus poderes y ha decretado, con el nombre de impuestos, lo que es solamente expropiación de la propiedad, conculcando no sólo los preceptos constitucionales que no toleran la arbitrariedad y el despotismo, sino las más claras reglas de la justicia... Pero es todas éstas materias, como se dirá, pueden cometerse gravísimos abusos por espíritu de partido, por perversidad, por ignorancia, por error. Si los tribunales son incompetentes para reprimirlos, ¿han de quedar ellos sin remedio? No, sin duda alguna: nuestras sabias instituciones lo dan y más eficaz que cualquier otro sistema político conocido. El remedio de esos abusos está en la estructura misma de nuestro gobierno.”

Al interpretar parcialmente las ideas de Vallarta, la Suprema Corte de Justicia tuvo en vigencia hasta 1926 la siguiente jurisprudencia:

“Los requisitos relativos a la proporcionalidad y equidad de los impuestos deben ser calificadas por las respectivas legislaturas o por la autoridad que los acuerde, quienes deben estimar todos los factores económicos o sociales

que sean de tomarse en cuenta, para ajustar esos impuestos a la Constitución Federal. Los poderes federales no tienen capacidad para calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos que decretan los estados.”

De tal manera respecto de lo que se entiende o se conceptúa, como proporcionalidad y equidad existen diversas opiniones, mismas que han sido emitidas por diversos tratadistas y que para ese efecto se tienen las siguientes:

**Ernesto Flores Zavala expresa:** ... interpretar la expresión “proporcional y equitativa” como significado de justicia; lo que el constituyente pretendió expresa, fue que los impuestos sean justos. Para llegar a esta conclusión, tenemos en cuenta que esta expresión aparece por primera vez en el proyecto de Constitución de 1857, art. 36 que dice: “Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos así de la como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” Este artículo con la única modificación de suprimir la palabra “justo” anterior a “intereses”, fue aprobado en sesión de 26 de agosto de 1855 y seguramente la Comisión de Estudio, lo dividió en dos fracciones que es como aparecen en el texto aprobado en definitiva con el número 31, quedando la obligación de contribuir a los gastos públicos como fracc. III, y en la Constitución de 1917, como frac. IV, pero en la misma redacción.

Ahora bien, este principio, como dijimos nosotros, requiere la realización de dos principios: el de generalidad y de uniformidad, es decir, que todos los que tienen capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo de sacrificio posible.

Es decir, que el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo, el indispensable para cubrir el presupuesto, sin atesorar.

El principio de generalidad, dijimos, no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto coincide con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.

El principio de inconformidad significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos, los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos, cuya situación generadora de crédito fiscal sea igual, sean tratados por igual; esta igualdad en la situación generadora, debe entenderse en los términos de más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias personales, etcétera.

**Servando J. Garza** señala "... en el precepto constitucional la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual. Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos, mediante la cuota proporcional, y en los directos, mediante la progresiva que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas, idéntica cuota tributaria.

Otra razón viene a corroborar lo expuesto: Si esos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria del Congreso (fracc IV del art. 31 constitucional) fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implica desajuste al otro y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa.

Ahora puede explicarse la importancia del epígrafe sobre el que llamamos la atención al inicio: si el derecho es el arte de lo bueno y lo equitativo y se llama así porque el vocablo latino deriva de "justicia", nuestro derecho tributario se cimenta con mayor razón en el principio de equidad (justicia)..."

**Sergio Francisco de la Garza** expresa: Nosotros consideramos que la exigencia de la proporcionalidad y de equidad que establece la fracc. IV del art. 31 constitucional es 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 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 tomado en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza puedan ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no puedan eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.

Por otra parte, no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la fracc IV del art. 31, que establece que es "en la forma que establezcan las leyes" donde debe encontrarse la proporcionalidad y equidad.

Nosotros creemos que no puede darse una fórmula general, y que el requisito de la justicia tributaria tiene que ser definido jurisprudencialmente, como sucede en todos los países del mundo donde el Poder Judicial tiene una actuación destacada, y cuya influencia sobre los demás poderes y la sociedad son relevantes.

**Emilio Margáin Manautou:** Sobre este tema, considera que la tesis que sostiene el licenciado Flores Zavala, es la correcta, o sea que el constituyente mexicano de 1856 uso como un sólo concepto no como dos las palabras "proporcional y equitativa".

Sin embargo, nuestra Suprema Corte ha contribuido a crear mayor confusión sobre este problema, al decirnos en una sentencia que todo Impuesto debe reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, ya que al hablar en plural da la impresión que son dos los requisitos que debe satisfacer todo tributo para ser constitucional: el de proporcionalidad por un lado y el de equidad por otro.

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la Legislación Tributaria Mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras "proporcionalidad y equitativa". Que un tributo sea proporcional, significa que comprende por igual, de la misma manera a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación".

**José Rivera Pérez Campos.** Este autor dice que: Mirando la equidad, básicamente, el lado jurídico de la norma; si ésta reúne las condiciones de abstracción y de generalidad que ha de tener toda norma jurídica, y mirando la proporcionalidad, básicamente, a los factores de economicidad del impuesto.

**Miguel Valdés Villarreal** considera: Mucha controversia, alguna confusión y demasiada esperanza ha producido principio constitucional de la equidad en las contribuciones en la mente de la gente. La noción de equidad nos trae la idea de justicia, valor fundamental para el derecho.

Referida la equidad a los sistemas fiscales tiene los siguientes tres significados:

*Primera equidad.* La distribución equitativa de los recursos económicos nacionales para su aplicación a los propósitos directos de los particulares y a los fines del gasto público de autoridades.

Si tomamos como recursos disponibles el monto del producto nacional, por ejemplo, ¿que porcentaje debe asignarse a cada uno de los fiscos nacionales, local y municipal? y ¿que porcentaje conviene asignar en suma a todos estos fiscos?, de acuerdo con sus programas de gobierno y atenta la condición o nivel de vida de los mexicanos. La asignación de recursos para los fines públicos debe comprender los varios capítulos de aprovisionamiento, como son los propiamente fiscales (impuestos y derechos), los productos y aprovechamiento, señalados como renglón muy importante la aplicación de precios públicos a las mercancías y servicios, producidos y distribuidos por el Estado, y del crédito para el sector público, que comprende el paraestatal.

El cumplimiento del precepto constitucional en este amplio sentido de la justicia, corresponde a los poderes legislativos cuando deciden las cuestiones presupuestarias.

*Segunda equidad.* La equidad que debe manifestarse en los sistemas tributarios, envistas de conjunto, al formularse la serie de impuestos con

afectación de personas respecto a sus bienes y según sus actividades; y la equidad en cada impuesto en particular, de tal modo que la carga fiscal total y parcialmente considerado, sea justa.

El respeto a esta concepción del precepto de la Carta Magna corresponde también a los poderes legislativos, cuando configuran los sistemas tributarios.

*Tercera equidad.* La pareja ampliación de la ley de tal manera que no se deja de aplicar a quien corresponde, ni se aplique ilegalmente a quien no está obligado o no lo está en el monto de lo exigido.

## **2. PROBLEMAS PRÁCTICOS DERIVADOS DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS EN CUANTO A SU APLICACIÓN Y EFECTOS.**

La problemática práctica y efectos del principio de proporcionalidad y equidad de los impuestos como un requisito para que los mismos se consideren constitucionales surge al vincularlo con el concepto de capacidad económica o contributiva. Concepto que se traduce, en que todos estamos obligados a contribuir económicamente para que la sociedad en que vivimos pueda satisfacer sus necesidades, cediéndose una parte equitativa proporcional de nuestros ingresos o utilidades, una vez que se haya satisfecho las necesidades propias.

Pero particularmente considero que no ha sido posible y quizá nunca llegue a serlo, fijar las necesidades propias o individuales de cada uno de los sujetos que integran el núcleo social de un Estado. Por eso al satisfacerse las



necesidades propias de cada quien, no existe un sobrante que se pueda entregar al Estado para que este cumpla con sus fines primordiales y satisfaga las necesidades generales de su colectividad.

Además otro problema que deriva esta situación, resulta de la crisis económica en la que el país se encuentra inmerso, situación que repercute en la pérdida del poder adquisitivo de los sujetos que integran la población del Estado y que les permite tener una capacidad contributiva necesaria para cumplir con la obligación de contribuir al gasto público del Estado para que este a su vez logre el bien común de la sociedad, entendiéndose como tal crear un ambiente de paz, justicia y seguridad bajo el cual cada integrante de la sociedad logre las aspiraciones y fines, sean materiales o espirituales que sea propuesto.

Sin embargo, en materia fiscal el Estado dentro de un régimen de derecho establece reglas para determinar que se puede considerar como un incremento o una disminución de la capacidad económica de cada integrante de su población aplicando los principios de proporcionalidad y equidad como una garantía de no lesionar la economía de su población, aspecto que no resulta del todo justo en un país en desarrollo económico y crisis financiera.

## CONCLUSIONES

PRIMERA.- Los tributos son una consecuencia de la existencia de los Estados y constituyen un reflejo de la forma e historia de los mismos.

SEGUNDA.- Durante la época precortesiana los tributos atendían principalmente a la sumisión de los pueblos sometidos, por causa de guerra, siendo estos principalmente especies animales, vegetales, servicios personales y tierras o posesiones; dividiéndose en tributos de guerra, religiosos y el que pagaban a sus señores naturales.

TERCERA.- A la llegada de Cortés se aplica la obligación de tributar a los indígenas, basándose en un principio tan antiguo como la humanidad, el que vasallos o súbditos paguen tributo al soberano o señor supremo, quedando el tributo establecido en la Nueva España; utilizándolos tal y como los encontraron ajustándolos paulatinamente a las normas europeas y al régimen económico-social que se iba formando en la Nueva España, comprendiendo principalmente los impuestos al comercio exterior e interior; sobre agricultura y ganadería; sobre sueldos y utilidades; sobre actos, documentos y contratos; sobre juegos diversiones y espectáculos públicos e impuestos de capacitación.

CUARTA.- En el México Independiente, la hacienda pública sufre una merma considerable, debido al descontrol y anarquía de aquellos hombres que llegaban al poder, estableciendo nuevos tributos para su beneficio personal,

hundiendo al país en severas crisis económicas que alcanzaron a estabilizarse con la llegada a la Presidencia de Porfirio Díaz; aunque posteriormente incurrió en los errores de sus predecesores.

QUINTA.- La actividad financiera del Estado se traduce en la obtención administración, manejo y empleo de los recursos económicos necesarios para satisfacer sus necesidades y las de su población, regulándose esta actividad a través del Derecho Financiero, el cual tiene como sustento para su aplicación al Derecho Tributario, que son el conjunto de normas que establecen los tributos y formas de obtención de los recursos del Estado.

SEXTA.- Los órganos encargados de la actividad financiera del Estado deben respetar la ley, ya que de ella emanan y no pueden soslayar el marco jurídico Constitucional del propio Estado, al momento de ejercer la función y competencia de que disponen. Siendo primordialmente el órgano primordial encargado de esta actividad financiera la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

SÉPTIMA.- Los Poderes Ejecutivo y Legislativo realizan la actividad financiera del Estado, apoyándose en la propia Constitución quien los faculta para ello, como ejemplo la expedición de leyes que crean los tributos o ingresos del Estado. El Poder Judicial sanciona la ilegalidad de cualquier acto o norma en materia fiscal utilizando los procedimientos exprefeso que para el efecto existen como ejemplo el juicio de amparo.

OCTAVA.- Los órganos fiscales autónomos, esto es organismos descentralizados, intervienen también en la recaudación y administración de determinados ingresos públicos donde tenemos como ejemplo al IMSS, INFONAVIT; ISSSTE; etc.

NOVENA.- El ingreso público se integra por todos aquellos recursos financieros y tributarios necesarios para cubrir las necesidades que el propio pueblo le exige.

DÉCIMA.- Los ingresos tributarios comprenden: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Derechos, Contribuciones Especiales y Accesorias.

DECIMAPRIMERA.- Los ingresos financieros comprenden: Empréstitos, Emisión de Moneda; Emisión de Bonos de Deuda Pública; Amortizaciones y Conversión; Moratorias y Renegociaciones; Devaluaciones y Revaluaciones; Productos y Derechos; Expropiación; Decomisos y Nacionalizaciones.

DECIMASEGUNDA.- El Poder Tributario no se puede fundamentar en la soberanía de los estados ya que el artículo 39 Constitucional manifiesta que la misma radica en el pueblo, sino que radica en el poder del Estado a través de las instituciones político-jurídicas creadas por la decisión soberana del pueblo.

DECIMATERCERA.- El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se reflejan al establecimiento de tributos y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos por su incumplimiento.

DECIMACUARTA.- El fundamento constitucional de los tributos lo encontramos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

DECIMAQUINTA.- La Obligación Tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado (sujeto activo), exige a un Deudor (sujeto pasivo), el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie.

DECIMASEXTA.- Los impuestos son obligaciones establecidas en ley a cargo de los sujetos que se ubiquen dentro de la hipótesis normativa que la propia ley fiscal determine y que se traduce en una prestación en dinero que establece el Estado para cubrir el gasto público.

DECIMASÉPTIMA.- Los impuestos deben estar establecidos en una ley, su pago debe ser obligatorio, proporcional y equitativo.

DECIMAOCTAVA.- La proporcionalidad y equidad significa que la norma fiscal que contenga el impuesto debe ser general, sin excepciones y atendiendo a la capacidad económica de los particulares, debe comprender de igual manera a todos los individuos que se ubiquen en la misma situación y circunstancia; y que la cuantificación esto es el aspecto económico del mismo,

debe proteger el mínimo de subsistencia de los particulares y su patrimonio familiar.

DECIMANOVENA.- La problemática práctica de los principios de proporcionalidad y equidad radica primordialmente en que no es posible fijar las necesidades propias o individuales de los integrantes del Estado, así como al ser un Estado en desarrollo inmerso en una crisis económica se pierde el poder adquisitivo de sus habitantes, siendo injusto y lesionando de una forma la económica particular de los mismos.

## BIBLIOGRAFÍA

- ACOSTA ROMERO MIGUEL, Teoría General del Derecho Administrativo, Edit. Porrúa, S.A., 11ª Ed., 1994.
- ANDROZZI MANUEL, Derecho Tributario Argentino, Edit. Tea, Buenos Aires, Argentina, 1971.
- ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO, Derecho Fiscal, Edit. Themis, 9ª Ed., México, D.F., 1994.
- BERLIRI ANTONIO, Principios de Derecho Tributario, Edit. Derecho Financiero, Madrid, España, 1993.
- BURGOA IGNACIO, Derecho Constitucional Mexicano, Edit. Porrúa, S.A., 8ª Ed., México, D.F., 1991.
- BURGOA IGNACIO, El Juicio de Amparo, Edit. Porrúa, S.A., 5ª Ed., México, D.F., 1966.
- CARRASCO IRIARTE HUGO, Derecho Fiscal Constitucional, Edit. Harla, 2ª Ed., México, D.F., 1994.
- CHAPOY BONIFAZ DOLORES B. El Régimen Financiero del Estado en las Constituciones Latinoamericanas, U.N.A.M., 1973.
- DE LA CUEVA ARTURO, Justicia, Derecho y Tributación, Edit. Porrúa, S.A., México, D.F., 1989.
- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, Edit. Porrúa, S.A., 18ª Ed., México, D.F., 1994.
- FERNÁNDEZ Y CUEVAS JOSÉ MAURICIO, Derecho Constitucional Tributario, Dofiscal Editores, México, D.F., 1983.
- FLORES ZAVALA ERNESTO, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Edit. Porrúa, S.A., 33ª Ed., México, D.F., 1991.
- FRAGA GABINO, Derecho Administrativo, Edit. Porrúa, S.A., 16ª Ed., México, D.F., 1994.
- GARCÍA BELSUNCE HORACIO A., Temas de Derecho Tributario, Edit. Abeledo Perrot, Buenos Aires, Arg., 1982.
- GIL VADIVIA GERARDO. Aspectos Jurídicos del Financiamiento Público, Edit. Porrúa, S.A., México, D. F., 1989.

- HUMBOLDT ALEJANDRO DE, Ensayo Político Sobre el Reino de la Nueva España, Edit. Porrúa, S.A., México, D.F., 1984
- LEÓN-PORTILLA MIGUEL, Antología de Teotihuacán a los Aztecas, U.N.A.M., 1995.
- MARGAIN MANAUTOU EMILIO, Nociones de Política Fiscal, Edit. Porrúa, S.A., México, D. F., 1994.
- MARGAIN MANAUTOU EMILIO, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Edit. Porrúa, S.A., México, D.F. 1979.
- MARTÍNEZ LÓPEZ LUIS. Derecho Fiscal Mexicano, Edit. Casa, 9ª. Reimpresión México, D.F., 1988.
- PAZOS LUIS. Limite de los Impuestos, Edit. Diana, 7ª Ed., México, D. F., 1990.
- PONCE FRANCISCO Y PONCE RODOLFO, Derecho Fiscal, Edit. Banca y Comercio, S.A. de C.V., Buenos Aires, Arg., 1994.
- PUBLIESE MARIO, Instituciones de Derecho Financiero. Edit. Porrúa, S. A., 2ª. Ed., México, D. F., 1976.
- QUINTANILLA V. JESÚS., Derecho Tributario Mexicano, Edit. Porrúa, S. A., 9ª Ed., México, D. F., 1994.
- RAMÍREZ VALENZUELA ALEJANDRO, Introducción y Derecho Mercantil y Fiscal, Edit. Limusa, México, D. F., 1990.
- RETCHKIMAN K. BENJAMÍN, Política Fiscal Mexicana, Edit. UNAM. 1983.
- RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL, Derecho Fiscal, Edit. Harla, 2ª Ed., México, D.F., 1989
- RODRÍGUEZ MEJÍA GREGORIO, Teoría Central de las Contribuciones. Edit. Porrúa, S. A., México, D. F., 1994.
- ROJINA VILLEGAS RAFAEL, Compendio de Derecho Civil Mexicano, Edit. Porrúa, S.A., 18ª Ed., Tomo III, México, D.F., 1993.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ MAYOLO, Derecho Tributario, Edit. Cárdenas, 2ª Ed., México, D. F., 1991.
- SÁNCHEZ LEÓN GREGORIO, Derecho Fiscal Mexicano, Edit. Cárdenas, 8ª Ed., México, D.F., 1991.
- SÁNCHEZ PIÑA JOSÉ DE JESÚS. Nociones de Derecho Fiscal. Edit. Pac, México, D. F., 1984.



SAUCER OSORNIO CORREA FRANCISCO JAVIER, Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México, U.N.A.M., México, D.F., 1992.

SERRA ROJAS ANDRÉS. Derecho Administrativo, Edit. Porrúa, S.A., 16º Ed., México. D.F., 1995.

TENA RAMÍREZ FELIPE, Derecho Constitucional Mexicano, Edit. Porrúa, S.A., 28ª Ed., México, D.F., 1995.

VALDÉS VILLARREAL MILVEL y Otros, Principios Tributarios Constitucionales, Edit. Tribunal Fiscal de la Federación, México, D.F., 1992.

VILLEGAS H. EDUARDO. El Nuevo Sistema Financiero Mexicano, Edit. Pac, México, D.F., 1995.

#### **LEGISLACIÓN CONSULTADA**

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

#### **DICCIONARIOS**

DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. EDITORIAL PORRÚA, S.A. 1993.

DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DERECHO USUAL.

C. CAVANELLAS EDIT. N. ELIASTIA, BUENOS AIRES, ARGENTINA. 1981.

DICCIONARIO PARA JURISTAS

JUAN PALOMAR DE MIGUEL, MAYO EDICIONES 1981.

## OTRAS FUENTES

REVISTA ANUARIO DEL DEPTO. DE DERECHO DE LA UNIVERSIDAD  
IBEROAMERICANA No. 20, 1990-91.