

CAPÍTULO I

DERECHO TRIBUTARIO, RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA Y PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

1.1 El Derecho Tributario

1.1.1 Concepto de tributo

La fuente más importante de ingresos que tiene la Federación la constituyen los tributos, es a través de estos que el Estado puede conseguir los medios suficientes para el desarrollo de sus actividades y la satisfacción de las necesidades colectivas.

La terminología en materia de tributos es abundante y da lugar a confusiones. El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º, dispone que las contribuciones se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derechos.

“El legislador es impreciso en el uso de vocablos y los usa incorrectamente. Por eso debemos identificar a un determinado tipo de tributos según su naturaleza, y no según el nombre que reciba, que puede ser erróneo. Afortunadamente, en varias ejecutorias, la SCJN ha sostenido que su estudio debe realizarse de acuerdo con su verdadera naturaleza y no con el nombre que se dé al tributo”.¹

Tributo. Su estudio debe realizarse de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que le den las partes o incluso la Ley. Aun cuando la Ley atacada de inconstitucional llame al tributo controvertido “derecho”, en tanto las autoridades responsables lo conceptúen como un “derecho de cooperación” y el quejoso sostenga que es un “impuesto especial”, lo cierto es que este Supremo Tribunal debe analizar el gravamen motivo de

¹De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*; Ed. Porrúa, México, 2001, p. 319-320.

amparo de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que le den las partes.²

De igual forma el artículo 13 de la Ley de Ingresos de la Federación, establece que los ingresos que se recauden por los diversos conceptos que establece esta Ley, se concentrarán en la Tesorería de la Federación y deberán reflejarse, cualquiera que sea su naturaleza, tanto en los registros de la propia Tesorería como en la cuenta de la Hacienda Pública Federal.

El tributo ha sido objeto de diversos estudios con otras tantas definiciones que han hecho prestigiados tratadistas de la materia:

Giuliani Fonrouge define el tributo como “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da a lugar a relaciones jurídicas de derecho”.³

Para Jarach “el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo”.⁴

El tributo aparece jurídicamente estructurado como una obligación. Podemos definirlo como obligación pecuniaria de Derecho Público, establecida a favor de un ente público imperativamente por Ley, que tiene por objeto dar una suma de dinero para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por la realización de un hecho típico indicativo de capacidad económica para ello.⁵

“Así pues, en todos los Estados, y en todas las épocas de la historia de la humanidad, el Estado ha ejercitado su poder tributario, es decir, ha exigido a los

² SJF, VII Época, vol. 70, 1ª parte, p. 35, AR 1864/72. Cía. Operadora de Teatros, S. A. 22-X-72. Cita tres precedentes.

³ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1987, p. 309.

⁴ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 321.

⁵ García de la Mora, Leonardo y Martínez Lago, Miguel Ángel, *Derecho Financiero y Tributario*, Ed. J.M. BOSCH, Barcelona, 1999, p. 120.

particulares que le trasladen una parte de su riqueza. Tales aportaciones han recibido el nombre de tributos, de contribuciones, de impuestos. Tributos e impuestos son palabras que denotan por sí mismas esa situación de superioridad o de soberanía del Estado, muchas veces ejercida, en épocas pasadas, en forma despótica y arbitraria. En cambio, la palabra contribución tiene una denotación más democrática, que está más a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente “contribuyen” para que el estado pueda realizar sus atribuciones”.⁶

1.1.2 Derecho Tributario

Actualmente, la palabra tributo se utiliza en forma general para definir a las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar a favor del Estado.

“Dentro de este contexto, el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y pago de estas contribuciones puede válidamente denominarse como Derecho Tributario, puesto que tal denominación define en forma bastante precisa a uno de los aspectos fundamentales de la relación que constituye el objeto de nuestra disciplina: el de los particulares deben tributar para cubrir los gastos públicos”.⁷

De tal manera que, el derecho que se ocupa de los ingresos constituye una de las ramas del Derecho Financiero y a recibido el nombre de Derecho Tributario.

⁶ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 208.

⁷ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 1997, p. 16.

Para Sergio Francisco de la Garza, “el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y las sanciones establecidas por su violación”.⁸

Giannini lo define como “aquella rama del Derecho Administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos”.⁹

Giuliani Fonrouge establece que “el Derecho Tributario o fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos”.¹⁰

Otros autores, al referirse al conjunto de normas jurídicas que se ocupan a los tributos, hablan de Derecho Tributario mientras que otros, hacen referencia al derecho fiscal, la terminología no es uniforme. En tanto la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación *Derecho Tributario*, los alemanes prefieren *derecho impositivo*. Los autores franceses, por su parte, se refieren al *derecho fiscal*, al igual que en nuestro país.

Posiblemente la más correcta desde el punto de vista doctrinal, sea la primera que mencionamos –*Derecho Tributario*–, por su carácter genérico.

⁸ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 26.

⁹ Giannini, Achille Donato, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Editorial de Derecho Tributario, Madrid, 1957, p. 7.

¹⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.*, p. 44.

Así, podemos concluir que el Derecho Tributario se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones que surgen entre el Estado y los contribuyentes, tanto en la imposición como en la recaudación de los tributos.

1.2 Relación jurídico tributaria

La realización de diversos presupuestos establecidos en las Leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. A estas relaciones jurídicas, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene el derecho a exigir la prestación, y otra (deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, las llamamos, en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en forma restringida, relaciones jurídicas tributarias.¹¹

Relaciones jurídicas fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado en su carácter de preceptor de cualquier ingreso. En cambio, relaciones jurídicas tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales. Existen relaciones jurídicas que tienen como contenido el pago de prestaciones que son fiscales, pero que no son tributarias, como el pago de una multa o el pago de gastos de ejecución.¹²

Hensel, dice “la relación fundamental del Derecho Tributario consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación

¹¹ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 451.

¹² *Idem.*, p. 451.

jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la Ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria”.¹³

Para Giannini, “en su concepto, de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico tributaria, que es de contenido complejo, ya que de ella resultan poderes, derechos y aun obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad”.¹⁴

En ejercicio de las atribuciones de imperio que la Ley le concede a la Administración, los impuestos se aplican afectando las riquezas patrimoniales. El fisco, de manera imperativa y unilateral, y por el simple ejercicio de sus atribuciones, crea un núcleo de relaciones jurídicas tributarias por el solo hecho de aplicar un impuesto. El moderno Derecho fiscal hace referencia a la existencia de relaciones jurídicas entre el fisco y el contribuyente. Estas auténticas y reales relaciones jurídicas es lo que permite el ejercicio del poder financiero del Estado, sujetando al contribuyente en una posición pasiva ante la posición activa de la Administración.¹⁵

La relación jurídico tributaria nace al actualizarse la situación jurídica o de hecho prevista por la Ley para un determinado tributo. Al propio tiempo como se realiza la situación jurídica o de hecho, nace la obligación de declararla a la Administración Fiscal. Su contenido inicial se agota en la propia declaración, que podrá o no producirse

¹³ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.*, pp. 413-414.

¹⁴ *Ibid.*, p. 416.

¹⁵ Faya Viesca, Jacinto, *Finanzas Públicas*, Ed. Porrúa, México, 1986, p. 140.

espontáneamente por el sujeto pasivo de la relación, pero que viene a señalar una de las etapas integrantes de la existencia de dicha relación obligatoria.

El acto de imposición es una resolución de carácter administrativo por la cual el fisco señala el importe que concretamente debe pagar el contribuyente. Esta imposición no es de carácter interpretativa, pues no es competente la Administración para interpretar las Leyes. En base a una Ley fiscal, la Administración sólo se limita a fijar la pretensión tributaria del fisco. Esta imposición es la liquidación o determinación del crédito fiscal, etapa en la que se concretiza y cuantifica la obligación del contribuyente.¹⁶

La imposición debe cumplir con el requisito constitucional de legalidad, de tal manera que la imposición tendrá siempre como fundamento a la Ley. El principio de legalidad exige que toda obligación se determine de acuerdo a la Ley, y no a la discrecionalidad administrativa. La resolución administrativa de imposición es una derivación entre el hecho o acto del contribuyente y los supuestos hipotéticos previstos en las normas fiscales. La relación jurídico tributaria se perfecciona con el acto de imposición.

El fin de la relación jurídico tributaria es la determinación fiscal de la obligación, cumplida y pagada ésta, la relación se extingue, para este caso concreto.

La relación tributaria y la obligación tributaria, son dos cosas distintas, ya que puede existir una relación tributaria, sin que ello necesariamente de lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

La relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, tanto al contribuyente como al Estado, mientras que la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

¹⁶ Faya Biseca , Jacinto, *op. Cit.*, p. 141.

De modo tal que, la relación jurídica tributaria está formada por el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo que es el contribuyente y, el sujeto activo el Estado y, se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la Ley tributaria. Por obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue la obligación.

Toda Ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución especial o una tasa, debe señalar cuál es su objeto, es decir, lo que grava.

La Ley impositiva nos indica que no grava la cosa, el bien o el establecimiento en sí mismo, sino un acto o hecho relacionado con ellos, es decir, un acto o un hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la Ley señala que dará origen al crédito tributario. Así que, el objeto de la relación jurídico tributaria es la situación jurídica o de hecho, que al ser realizada origina el crédito fiscal.

1.2.1 Clases de relaciones jurídico tributarias

Existen diversas clases de relaciones jurídico tributarias, las cuales pueden quedar clasificadas de la siguiente manera:

De naturaleza sustantiva. Estas relaciones tienen como contenido una obligación de dar, o sea, una prestación dineraria, aunque eventualmente, pueden tener como contenido una prestación en especie.

Las formales. Estas, pueden tener como contenido una obligación de hacer, un no hacer o un tolerar.

- a) de hacer. Consisten en la realización de actos o acciones de carácter positivo. Es decir, tienen como contenido un hacer, es decir, una prestación de un hecho.

- b) de no hacer. Se trata de una prohibición establecida por la Ley para realizar una acción que, en ausencia de la norma tributaria prohibitiva sería lícita y en algunos casos aún debida. Se trata de deberes cuyo contenido es un no hacer, una abstención, es decir, la no realización de determinada conducta.
- c) de soportar o de tolerar. Consisten en tolerar o soportar una determinada conducta del sujeto activo (el fisco) de la relación tributaria.

1.2.2 Relación de igualdad o de subordinación?

Algunos autores opinan que en el caso de la relación jurídico tributaria estamos en presencia de una relación de subordinación y, que se justifica por el simple hecho de la existencia de súbditos dentro de un Estado.

Pero existen diversas teorías, que justifican la relación jurídico tributaria y, se citan algunas:

Teoría de la Relación de Sujeción. Constituye una tesis sostenida y defendida por los tratadistas alemanes de Derecho Público. De acuerdo a esta teoría la relación jurídico tributaria se justifica por el simple hecho de la existencia de súbditos dentro de un Estado. La facultad de poder exigir el pago de prestaciones económicas para cubrir el gasto público nace del sometimiento a la soberanía de quienes representan el poder público. La obligación contributiva no depende de los beneficios que los ciudadanos puedan obtener, ya que su fundamento jurídico radica pura y simplemente en la “relación de sujeción”. De tal forma que la simple condición de ser gobernado impone la obligación de contribuir a los gastos públicos, sin tomar en consideración que obtenga o no un beneficio de dicha contribución.

Sin embargo, es difícil sostener esta teoría, ya que, si nos remitimos a la historia, la relación jurídico tributaria nació como una necesidad, y es que, el hombre es un ser esencial y predominantemente social, desde su origen, ha buscado la compañía de sus semejantes para poder subsistir, progresar y para poder satisfacer sus necesidades, de tal manera que decidieron asignar a un poder público ya constituido la tarea de satisfacer estas necesidades, a cambio de proporcionarle los medios y recursos para el ejercicio y satisfacción de las mismas y, así, poder dedicarse cada uno libre y tranquilamente a su propia actividad productiva.

Teoría del Beneficio Equivalente. Esta teoría es sostenida por la escuela anglosajona del Derecho Público y de la Economía Política, se refiere a que los tributos tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas.

Así, podemos decir, que nuestra Constitución Federal ha adoptado este último criterio en su artículo 31 fracción IV, al establecer que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

Podemos afirmar que, la relación jurídico tributaria, no se trata de una relación de subordinación, sino que es una relación de equivalencia entre los sujetos de la misma, en donde ambos poseen derechos y obligaciones, siendo la finalidad de la misma el costear los servicios públicos que el Estado presta.

1.3 Sujetos de la relación jurídico tributaria

En toda relación tributaria intervienen dos sujetos: uno activo y otro pasivo.

1.3.1 El sujeto activo

El sujeto activo de la relación tributaria sólo puede serlo un ente público: la Federación, las Entidades locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios, siendo estos los acreedores de la deuda tributaria. Entonces, son aquellos que tienen el derecho y la obligación de cobrar impuestos.

Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de los tributos; pero este derecho no tiene en todos la misma amplitud; la Federación y las Entidades locales pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados y el Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos, de conformidad con lo que establece la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Federal, el cual establece: “Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor”.

1.3.2 El poder tributario

El Estado, para poder cumplir con las obligaciones que constitucionalmente tiene encomendadas, tiene necesidad de allegarse de recursos.

En la actual economía de los Estados tales recursos provienen de una doble fuente: se obtienen de las rentas que la hacienda pública percibe por su patrimonio, o del desarrollo de una actividad industrial o comercial, o bien son recaudados de la riqueza de los

gobernados, con base en la potestad de imperio del Estado. Es ahí donde se encuentra la distinción fundamental entre ingresos de derecho privado (patrimoniales) e ingresos de derecho público (tributos).¹⁷

El poder tributario, es la facultad que por Ley tiene el Estado y, a través de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su patrimonio para el ejercicio de las funciones que le están encomendadas.

El Estado ejerce el poder tributario, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, en donde actuando soberanamente de manera general y en observancia del principio de legalidad, 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.

De tal manera y en primer lugar que, el poder tributario se ejerce por el Poder Legislativo, cuando expide las Leyes reglamentarias de cada contribución y cuando cada año señala en virtud de la Ley de Ingresos, cuáles de esas contribuciones van a estar en vigor en cada año fiscal.

En segundo lugar, el Estado ejerce el poder tributario a través del Poder Ejecutivo, pues éste es el encargado aplicar la Ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y, en ocasiones cuando está facultado por la Ley, debe dirimir las controversias que se susciten, con motivo de la aplicación de la Ley impositiva, entre la Administración y el gobernado (contribuyente).

Finalmente, el Estado ejerce el poder tributario a través del Poder Judicial, cuando éste resuelve las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder

¹⁷ Quintana Valtierra, Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Trillas, México, 1991, p. 25.

Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Ejecutivo y el Legislativo.

Así, que, el poder tributario del Estado abarca tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confiera las Leyes.

1.3.3 El sujeto pasivo

Es sujeto pasivo la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto.

Una persona está obligada al pago de una prestación al Fisco Federal cuando el Fisco está en la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida. De acuerdo con esta definición es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la Ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la Ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel.¹⁸

De tal manera que los sujetos pasivos son los deudores tributarios, titulares de la obligación principal, junto a los que pueden estar otros deudores que serán titulares de prestaciones de pago distintas a la obligación principal o porque asuman el pago de ésta a falta de su ingreso por los sujetos pasivos, nos referimos los responsables solidarios.

Es importante distinguir entre el sujeto pasivo del impuesto y el pagador del impuesto, ya que no siempre son la misma persona. Podemos ver esta diferencia principalmente en los impuestos indirectos, en donde el sujeto pasivo del impuesto lo es el

¹⁸ Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, México, 1985, p. 54.

individuo cuya situación coincide con lo que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, y el pagador del impuesto es aquel que paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, por ejemplo, tenemos el caso del impuesto al valor agregado (IVA), que en el supuesto de una enajenación de un bien, el sujeto pasivo del impuesto lo es, el vendedor, el cual solamente retiene el impuesto causado, sin que afecte a su patrimonio, siendo el comprador o consumidor el sujeto pagador del impuesto.

Consecuentemente, podemos decir que sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la Ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero.¹⁹

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 1º establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las Leyes respectivas, y en su artículo 26 enumera los distintos supuestos de responsables solidarios, pero, no da una definición de sujeto pasivo o de contribuyente.

1.4 Nacimiento de la obligación tributaria

De conformidad con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las Leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

De acuerdo a lo señalado por este artículo, la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se actualiza con la situación jurídica abstracta prevista en la Ley.

¹⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.*, p. 434.

Francisco de la Garza, citando a Sainz de Bujanda, nos dice que: “el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante porque permite determinar lo siguiente:

- a) Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones.
- b) Determinar la Ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.
- c) Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- d) Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- e) Determinar el domicilio del contribuyente o de sus representantes.
- f) Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de la prescripción.
- g) Determinar las sanciones aplicables, en función de la Ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación”.²⁰

De tal manera que, el objeto de la obligación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Por tal motivo, la obligación fiscal nace o se genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambos que, hacen concreta la situación abstracta prevista por la Ley.

²⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Ed. Harla, México, pp. 121-122.

1.4.1 El hecho imponible

Se hace evidente que el hecho imponible es el punto de inicio para el estudio del nacimiento de la obligación fiscal.

La legislación fiscal contiene una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización se produce el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis contenido en una norma jurídica tributaria en forma abstracta e hipotética, se le llama hecho imponible.

Sainz de Bujanda nos dice que el hecho imponible es el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria, o bien, el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.²¹

Los hechos imposables son muy diversos, ya que pueden ser simples hechos materiales, hechos económicos, como la percepción de un ingreso, incluso no sólo los hechos positivos pueden ser considerados como hechos imposables, sino también los hechos negativos, es decir, el hecho imponible no sólo es lo que se hace, sino también lo que no se hace – que es el punto medular de la presente tesis -.

Lo importante dentro de los hechos imposables es que el legislador, al momento de considerar un presupuesto de hecho, se debe dirigir hacia situaciones económicas que reflejen un mínimo de riqueza, como son la renta, el patrimonio, etcétera. El hecho imponible tiene que tener un fundamento constitucional y este no puede ser otro que la capacidad económica, como presupuesto lógico de la obligación de contribuir para los gastos públicos.

²¹Rodríguez Lobato, Raúl, p. 119.

En cuanto a la realización del hecho imponible, no sólo los hechos lícitos pueden considerarse como hechos generadores, sino también los ilícitos. Esto es así, porque para la tributación lo que interesa es sólo el aspecto económico del hecho generador, por cuanto sirve de índice de la capacidad contributiva, y, por lo tanto, además, porque sería contrario al principio de legalidad y, por lo tanto, injusto que contraventores de la Ley estuvieran en ventaja respecto de quienes cumplen con al Ley y quedaran exonerados del pago del tributo, no obstante que ambos realizan el hecho imponible, por la sola razón de que uno lo hizo mediante un hecho lícito y el otro mediante uno ilícito.²²

1.5 Principios constitucionales

Como ya se ha establecido, la Constitución Política de Los Estados Unidos Mexicanos, faculta al Poder Legislativo para establecer contribuciones que deben de cubrir los gobernados para sufragar el gasto público²³, sin embargo, esta facultad no es ilimitada, de tal manera que en la propia Constitución prescribe distintas limitaciones que se han denominado como principios tributarios y constituyen limitaciones al poder tributario del Estado.

De tal manera que, el ejercicio de la potestad tributaria que tiene reservado el Estado debe seguir los lineamientos señalados por la Constitución, tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la Ley, que constituyen el límite de actuación del Estado frente a los particulares.

²² *Idem*, p. 119.

²³ En el artículo 73 fracción IV establece que “El Congreso tiene facultad: VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”.

Algunas de esas limitaciones establecidas en la Constitución tienen el carácter de garantías individuales y constituyen una parte de las limitaciones al poder del Estado, a través de estas limitaciones es como se logra un autentico estado de derecho.

La aplicación arbitraria e indiscriminada de impuestos puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado. Por esta razón, cobra gran relevancia el estudio de los principios tributarios.

1.5.1 Principio de legalidad

El principio de legalidad tributaria se encuentra fundamentado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política, que establece que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios deben estar establecidas por las Leyes.

El apoyo de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

De manera que el principio de legalidad exige la existencia de un orden jurídico creado y organizado que consigna derechos fundamentales a favor de los gobernados y que obligatoriamente deben ser respetados por el Estado.

De ahí, la vinculación estrecha que existen entre el principio de legalidad y el Derecho Tributario, en virtud de que las normas jurídico tributarias al igual que la demás legislación ordinaria, emanan de la Carta Magna y por consiguiente deben sujetarse a sus

principios y disposiciones, por lo que no basta que la relación jurídico tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la Ley.²⁴

El principio de legalidad consiste en la obligación que tienen todas las autoridades de ajustarse a los preceptos legales que norman su actividad y a las atribuciones que la Ley les confiere, al expedir cualquier orden o mandato que afecta a un particular en su persona o en sus derechos, es decir, la autoridad sólo puede hacer lo que la Ley precisamente les permita.

El principio de legalidad tributaria se apoya en el aforismo latino *nullum tributum sine lege*; esto es que, no puede existir contribución alguna, que no se encuentre contenida en una Ley formal y material, como acto propio y formal del Poder Legislativo.

Respecto de las contribuciones, el principio de legalidad se encuentra contenido en los artículos 14 segundo párrafo, 16 primera parte del primer párrafo, segundo párrafo y último párrafo, 31 fracción IV, y 73 fracción VII de la Constitución Federal, los cuales establecen los siguiente:

Art. 14.-...

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Art. 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las Leyes respectivas y a las formalidades previstas para los cateos...

En tiempo de guerra ningún miembro del Ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la Ley marcial correspondiente.

²⁴ Pérez Becerril, Alonso, *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*, Ed. Porrúa, 2001, p. 113.

Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

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

El principio de legalidad no solo se refiere a que la Ley establezca las contribuciones, sino que también implica que la Ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, cuota, fecha de pago. Establecido en jurisprudencia) y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, de tal forma que todos estos elementos no queden al arbitrio de la autoridad administrativa.

Cabe destacar que este principio es bipartita. Uno atañe a la autoridad fiscal, en tanto que el segundo refiere a los particulares. Así, podemos afirmar lo siguiente:

- La autoridad fiscal no puede llevar a cabo actos o realizar funciones del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada por una Ley aplicable al caso.
- Por su parte, los contribuyentes sólo están obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las Leyes aplicables al caso, y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas Leyes les confieran.

1.5.2 Principio de proporcionalidad y equidad

La fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, establece los principios de proporcionalidad y equidad de las contribuciones, al establecer lo siguiente:

Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

La proporcionalidad

Para Adam Smith, la justicia del impuesto consiste en la aplicación de cuatro máximas, siendo la primera la proporcionalidad del impuesto, estableciendo lo siguiente: “Los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en proporción, cada uno, con la mayor exactitud posible a sus propias facultades o sea en proporción al ingreso de que disfrutan bajo la protección del Estado. La observación o violación de esta máxima se traduce en lo que llamamos igualdad o desigualdad de la imposición”.²⁵

El diccionario jurídico mexicano en relación con los impuestos dice lo siguiente: “condición de validez constitucional de las contribuciones, cuyo fin es que la imposición sea justa en relación con la capacidad económica de los contribuyentes singularmente considerados”.²⁶

Adolfo Arrijo Vizcaíno dice que, el principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este

²⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 62.

²⁶ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1997, p. 2614.

último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de los ciudadanos.

En otras palabras, el Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan mayores ingresos tributen en forma superior a las de menores recursos; y por la otra, que a cada uno de manera individual la Ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

De manera que este principio de proporcionalidad exige que exista justa distribución de las cargas, lo cual requiere tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales y, tal principio no puede cumplirse si las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos no son tenidas en cuenta.

El Poder Judicial Federal mediante jurisprudencia sostiene que la proporcionalidad de los impuestos radica principalmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

La SCJN ha establecido, por medio de jurisprudencia, que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituyen una garantía individual, aun cuando se encuentre localizado fuera del capítulo respectivo de la Constitución.²⁷

Así, las cosas, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino también en cuanto al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución

²⁷ Ejecutoria Aurelio Maldonado, SJF, V Época, Tomo XVII, p. 1013, y Apéndice al SJF, 1ª parte, tesis 11, p. 42.

patrimonial que proceda y, por supuesto debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

La equidad

Tomando como referencia a Aristoteles, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, lo cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

La SCJN ha establecido que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la Ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual.²⁸

La equidad es igualdad. Esto significa que para el debido cumplimiento del principio de equidad, las Leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos que se encuentren en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones, es decir, gravamen igual a personas en igual situación y gravamen adecuado personas en situación diferente.

De manera que, el Principio de Equidad significa la igualdad de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, ante la Ley tributaria; los que deben recibir un tratamiento idéntico en lo referente al hecho imponible, ingresos gravables, deducciones autorizadas, época de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas aplicables de acuerdo con la capacidad contributiva de cada contribuyente, con el objeto de cumplir también con el principio de proporcionalidad.

²⁸ *Semanario Judicial de la Federación*, 7ª . Época, V. 145– 150, 1ª parte, p. 123.

“La relación entre el principio de legalidad y el principio de igualdad en el ámbito tributario es estrecha por lo siguiente:

En materia tributaria, el artículo 31 fracción IV constitucional señala la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes. Esto quiere decir que las Leyes fiscales deben ser proporcionales y equitativas. Por lo tanto si una Ley no es equitativa, carecerá de validez constitucional en el ámbito tributario. De ahí la relación que existen entre estos principios.

De esta forma, podemos decir que no basta con que se cumpla con el principio de legalidad de las contribuciones que establece la obligación de que los impuestos estén contenidos en Leyes, sino que estas Leyes para que sean constitucionales deben cumplir con el requisito de equidad”.²⁹

1.5.3 Principio de capacidad contributiva

La Constitución es muy precisa en la fracción IV del artículo 31 al obligar a todos los mexicanos a contribuir para los gastos públicos, señalando que esta contribución debe ser proporcional y equitativa. Ahora bien, aunque la Constitución no lo señala de manera expresa, el principio de proporcionalidad exige a su vez que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, es decir, para que la contribución sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida esta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Sirve de sustento la siguiente jurisprudencia:

²⁹ Pérez Becerril, Alonso, *op. cit.*, p. 125.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.³⁰

De manera que, a pesar de que el principio de capacidad contributiva no esté expresamente establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, este debe considerarse como un requisito fundamental para que se cumpla con el principio de proporcionalidad.

Por lo tanto el legislador, al momento de crear la norma tributaria, tome en cuenta no solo aspectos presupuestales que garanticen la captación de recursos, sino que también tome en cuenta la condición del sujeto frente al tributo. La justicia impositiva requiere, además de los principios citados anteriormente, que sea considerada la aptitud contributiva que tiene el sujeto pasivo para hacerle frente al tributo, ya que de otra forma se atentaría contra la economía de los particulares.

La tributación no puede ser producto de un criterio eminentemente jurídico, ya que tiene que tomar en cuenta distintos criterios como son el político, económico y social. Es a través de estos criterios que el legislador eleva a la categoría de norma jurídica los hechos generadores de la obligación tributaria, es decir los hechos imponibles, que serán los que

³⁰ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo X, Novena Época, Pleno, Noviembre de 1999, p. 22.*

determinen y califiquen la capacidad contributiva. “Los hechos generadores de la obligación tributaria no son estructuras conceptuales rígidas, sino supuestos flexibles y cambiantes según las circunstancias y condiciones políticas, sociales y económicas, razón por la que estos supuestos o circunstancias fácticas han ido cambiando a través de la historia. Por esta razón, la capacidad contributiva es el elemento esencial para la conformación justa y adecuada de todo tributo”.³¹

La tarea del legislador no es de ninguna manera sencilla, ya que además de tomar en cuenta estos criterios al momento de crear la norma tributaria, tiene que actuar con sumo cuidado, ya que debe estar atento a los actos y hechos aislados que en algunos casos presumen una riqueza, sin que en realidad se manifieste esta. De tal forma que, cuando la norma tributaria persigue fines de naturaleza distinta a la recaudatoria, se produce una violación al principio de capacidad contributiva, puesto que se gravan o se dejan de gravar hechos que no la representan.

La capacidad contributiva está condicionada por una premisa lógica: la presencia de capacidad económica. Sin embargo, el hecho de que el sujeto cuente con un índice de capacidad económica no garantiza una capacidad real de contribuir. A este respecto Moschetti sostiene que “en el concepto de capacidad contributiva hay implícito un juicio de valor, por lo cual si bien no puede haber capacidad contributiva en ausencia de capacidad económica, pueden existir capacidades económicas no demostrativas de aptitud para la contribución. En síntesis, entiende que capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino aquella que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales”.³²

³¹ Faya Viesca, Jacinto, *op. cit.*, p. 89.

³² Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.*, pp. 343-344.

Por su parte, el Dr. Marco César García Bueno considera que entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha actitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifiesta por medio de ingresos, patrimonio o gasto: un sustento económico, una riqueza disponible. Y, sobre todo, la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes.

De tal forma que el legislador no puede establecer cargas tributarias en donde no se manifieste riqueza disponible. Todo tributo tiene que tener un fundamento económico, como lo es la presencia de una renta, de patrimonio o un índice de gasto, actividades que exteriorizan riqueza disponible de los sujetos pasivos y por tanto presumen una aptitud contributiva.

El Dr. García Bueno nos habla también de la capacidad contributiva subjetiva, señalando que el legislador individualiza la carga tributaria del contribuyente, valorando su situación personal y familiar, así la capacidad contributiva surge una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares, es decir, sólo después de satisfacer sus necesidades primarias: alimentación, vestido, vivienda, sanidad, educación, entre otras, toda vez que existen contribuyentes que teniendo los mismos ingresos netos, tienen situaciones familiares diferentes.

Dentro de la capacidad contributiva subjetiva, descansa la idea del mínimo exento, la idea general se recoge sobre la base de que los tributos sólo pueden ser establecidos cuando existe riqueza disponible. Así, aquellos ingresos destinados a la satisfacción de las necesidades esenciales del individuo no forman parte de lo que debemos considerar como su capacidad contributiva. Ahora bien, la capacidad contributiva subjetiva solo es aplicable

a las personas físicas, toda vez en el caso de las personas morales sólo se toma como referencia su riqueza disponible.

Precisando, es menester que el legislador, al momento de crear la norma tributaria, considere como hecho imponible a determinados hechos o actos que realmente generen una riqueza disponible, es decir, una riqueza susceptible de tributación que genere una verdadera capacidad de pago, evitando el gravar aquellos que presuman una riqueza disponible o peor aún aquellos que sean una ficción de una riqueza susceptible de tributación.

Así las cosas podemos concluir diciendo que, la potestad tributaria, la cual es facultad exclusiva del Estado, se encuentra limitada por la propia Constitución, a través de los principios tributarios contenidos en la misma. De igual manera, resulta importante que el legislador, al crear el hecho imponible de un impuesto, considere a elementos que justifiquen la creación del mismo, como lo es la presencia de capacidad contributiva suficiente para hacer frente a las exacciones impositivas.

Desafortunadamente, el legislador muchas veces no desea asumir la realidad económica del contribuyente, sino que presume la realidad económica del mismo, o bien, simplemente crea su propia realidad. Por tal motivo, es crucial el estudio de las presunciones y ficciones en el derecho tributario y, a las cuales abordaremos en el siguiente capítulo.