

4.1. CONCEPTO DE LAS CONTRIBUCIONES.

Las contribuciones existieron desde tiempos primitivos en donde el hombre tenía la necesidad de compartir con otros, de comenzar a socializar, de formar tribus. Es así, como el hombre empieza a luchar y hacer uso de su fuerza para iniciar la conquista de nuevos territorios, para sublevar pueblos. A través del ejercicio del poder, los conquistadores obligaban a las tribus a pagar contribuciones a los pueblos conquistados. Al paso de los años, surgieron culturas como la Romana y la Griega, en donde se consideraba una ofensa el pago de impuestos directos, sólo podían hacer uso de ellos en caso de que existiera una verdadera necesidad en el gobierno, sin embargo, no eran mal vistos los llamados impuestos indirectos.

En la Edad Media las contribuciones eran manejadas por los señores Feudales, esta obligación fue impuesta a campesinos, quedando exentos de toda clase de contribuciones: la Iglesia y los Nobles, ya que ambos detentaban un poder especial. Lo cual originó la desigualdad en la obligación tributaria, abusando de esta manera del que menos tenía.

En México las contribuciones surgieron de manera muy similar a lo anteriormente mencionado. Desde su época prehispánica; los conquistadores españoles al ver que en este país se tenía la costumbre del tributo y que los súbditos pagaban a su soberano una contribución, siguieron con esa misma regla y es así, como se crea en la Nueva España la Real Hacienda encargada de la procedencia y destino de los ingresos.

Alrededor del año 1774, México atravesaba por diversas luchas internas lo cual trajo como consecuencia una mala orientación económica, muy poca fuente de riqueza y empobrecimiento del erario público. Todo ello a causa del incremento de las contribuciones. Sin embargo, mas tarde, éste país se vio en la necesidad de regular los tributos; es decir, en la búsqueda de un verdadero sistema fiscal, para evitar el abuso en el cobro de impuestos.

Como hemos visto, las contribuciones han existido desde la época prehispánica, y siempre han estado desafortunadamente a favor de quien ostenta el poder. Sin embargo, el tributo ha ido evolucionando a través de los años y es así, como encontramos actualmente un sistema de impuestos directos e indirectos. Por mencionar algunos, el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Activo, Impuesto al Valor Agregado, entre otros., los cuales para su existencia necesitan estar regulados por los diversos principios a los que alude en el Capitulo anterior y que se encuentran contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 Fracción IV.

A continuación veremos diversas definiciones que los autores han dado de la contribución.

Margáin Manautou Emilio,⁴⁴ “el tributo, contribución o ingreso tributario, es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.

⁴⁴ MARGAIN Manautou, Emilio. Ob. Cit. página 53.

Por su parte, Burato Alfredo⁴⁵, menciona que las contribuciones “son aquellas que el Estado obtiene en calidad de persona de derecho público y que usando su poder de imperio exige coercitivamente a los ciudadanos alícuota, con el objeto de solventar los gastos estatales. El rasgo de este tipo de tributos es entonces, su carácter coercitivo, que se realicen en dinero, lo que tiene su importancia puesto que el primer impacto que se verificará en la economía a causa de ellos es en la corriente monetaria, y el hecho de que sean coercitivos, no los hace caprichosos y carentes de su fundamento lógica, racional, económica y legal, orientadas por ciertos principios justificativos”.

Por otro lado, Giuliani Fonrouge⁴⁶ señala que, “una contribución es 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 público”.

Para Arrijoa Vizcaíno⁴⁷ “las contribuciones son prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídico tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos”, esta definición señala la relación jurídico tributaria sin embargo, no hace mención alguna del origen de esta, en ningún momento habla acerca de que el sujeto pasivo tiene que caer en la hipótesis normativa.

⁴⁵ BURATO, Alfredo. Manual de Finanzas Públicas. Editorial Macchi. Argentina, 1967. Página 100.

⁴⁶ GIULIANI Fonrouge, Carlos. Derecho Financiero. Ediciones de Palma. Argentina 1976. Volumen I. página 194.

⁴⁷ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit. página 125.

De la Garza, “la contribución es una prestación en dinero o en especie que el Estado exige de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”⁴⁸, como podemos ver este autor no alude a la relación jurídico tributaria que es considerada parte fundamental de la contribución.

Existen diversas opiniones acerca de lo que es una contribución, sin embargo algunas no se acercan a su verdadero concepto. Por lo tanto, y en base a la diversas definiciones de los autores mencionados con antelación se concluye lo siguiente: La contribución es toda aquella prestación ya sea en dinero o en especie de la que tienen la obligación de Enterar al Estado para cubrir el Gasto Público, los sujetos pasivos dentro de la relación jurídico tributaria que nace cuando la conducta entra dentro de la hipótesis normativa tributaria establecida por el Sujeto Activo para determinados fines a través de su facultad de imperio.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 6° nos da la siguiente definición, “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran”. Con respecto a lo anteriormente señalado, podemos decir que está basado en las situaciones o hipótesis normativas en las que debe caer el sujeto pasivo para que exista un obligación. Pero por otro lado, esta muy lejos de ser un verdadero concepto de lo que es una contribución, debido a que, en ningún momento se hace mención acerca de los elementos que la

⁴⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México 2000. Página 319.

conforman, como son: el sujeto pasivo, sujeto activo y los tipos de tributo (dinero o en especie).

4.1.1. ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Como hemos señalado anteriormente, existen diversos elementos esenciales para que exista una contribución los cuales consideramos son parte fundamental para el nacimiento de ésta, a continuación, un pequeño análisis para conocer como se conforman.

4.1.1.1. SUJETO ACTIVO.

En México el Sujeto Activo de la relación jurídica tributaria, es únicamente el Estado. Esto toda vez que el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna señala que están obligados los mexicanos a contribuir al Gasto Público ya sea de la Federación, Entidades Federativas, y de los municipios en donde residan. Como podemos ver el Estado es el único facultado para fungir como sujeto activo, de modo que el sujeto activo no puede ser ni un particular solo el Estado a través de la SHCP se encuentra facultado para ejercer la potestad tributaria..

El Autor Rodríguez Raúl, nos dice que “en el Derecho Tributario, existe sólo un sujeto activo en la obligación fiscal, que es el Estado, pues solamente él, como ente

soberano, esta investido de la potestad tributaria, que es uno de los atributos de esta soberanía”⁴⁹

Por su parte Rodríguez S. Rigoberto señala que: “Para determinar quien es el sujeto activo de la obligación tributaria, debemos recordar que el Estado cuenta con las potestades de imperio que le dan la Constitución Política y todo el ordenamiento jurídico, es decir, es la persona cuya voluntad, en la búsqueda de la consecución de sus fines, va a privar sobre los intereses de algún administrado en forma particular, siendo en consecuencia que el Estado en cualquiera de sus manifestaciones va a ser el sujeto activo de la obligación tributaria por excelencia. La mayoría de los autores coinciden en que el sujeto activo de la obligación tributaria no se define por que sea el que percibe los ingresos de las cargas tributarias, sino, por la circunstancia de que el ordenamiento jurídico le atribuya esa facultad tributaria.”⁵⁰

Con lo mencionado anteriormente, concluimos que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria es el Estado, recibiendo en diferentes proporciones los ingresos obtenidos. Del total recaudado la mayor parte corresponde a la Federación, en segundo lugar las Entidades Federativas y siendo el municipio aquel que recibe los menores ingresos, y que a su vez esta a cargo de la prestación de servicios públicos, por otra parte, cabe mencionar que los municipios tienen la libre administración de su hacienda, pero no pueden establecer tributos por lo cual es necesario que estén en conjunto con las legislaturas estatales.

⁴⁹ RODRIGUEZ Lobato, Raul. Derecho Fiscal. México 1999. Página 131.

⁵⁰ RODRIGUEZ S.Rigoberto, 2002, en red.http://www.infoasesoría.com/html/interes_Gral/elementos.asp

4.1.1.2. SUJETO PASIVO.

El título de sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria se encuentra a cargo de los particulares, como son personas físicas o morales que tienen la obligación de pagar las contribuciones conforme la ley lo señala. El fundamento lo encontramos en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación el cual establece lo siguiente:

Artículo 1° CFF. Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos.

No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no están obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

La ley nos señala que los sujetos pasivos son aquellas personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, las cuales están obligadas al pago de tributos por caer en los supuestos establecidos por la legislación tributaria.

Arrijoja Adolfo, expresa con respecto a los dos tipos de sujetos pasivos, “las personas físicas son todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, pues aún los menores de edad y los incapaces, representados por quienes ejerzan patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser

sujetos pasivos de un tributo o contribución, en tanto a la persona morales están constituidos por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en donde tengan establecidos su domicilio”.⁵¹

Existe el caso de los obligados solidarios en la legislación mexicana, los cuales se convierten en sujetos pasivos, no por dar origen al crédito fiscal, si no por ser retenedores, o por la sencilla razón de que el sujeto pasivo principal no cumpla con el pago de su obligación. Dicha responsabilidad esta regulada por el artículo 26 del CFF.

Artículo 26. Son responsables solidarios los contribuyentes:

- I. Los retenedores...
- II. Las personas que están obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente...
- III. Los liquidadores y síndicos...
- IV. Los representantes, sea cual fuera el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país.
- V. Quienes ejerzan la patria potestad o tutela, por las contribuciones a cargo de su representado...

Y todas las personas que menciones este artículo.

Pugliese señala que “solo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal”.⁵² En el caso de algunas contribuciones, el sujeto pasivo es un individuo diferente al que la ley señala para el pago del tributo. Esto sucede cuando existe la traslación del impuesto, en el cual el primer sujeto es el contribuyente de derecho y el segundo contribuyente es el de hecho.

⁵¹ ARRIJOJA Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit. Página 129.

⁵² PUGLIESE, Mario. Ob. Cit. Página 75.

Así mismo, cabe señalar que el Estado en algunas ocasiones funciona como sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria, solo cuando se ve en la necesidad de realizar la devolución de un pago efectuado por algún contribuyente, cuando para éste no existía una obligación, por tal razón, el sujeto Activo en este caso será el contribuyente.

Los sujetos pasivos se clasifican de la siguiente manera:

- Sujeto Jurídico. Son aquellos que tienen la obligación de pagar contribuciones conforme la ley tributaria.
- Sujeto Económico. Se refiere a aquel individuo que paga las contribuciones, es decir al que se le traslada la carga impositiva.
- Terceros. En caso de que no exista un obligación fiscal directa, este sujeto responderá por la deuda de otro.

4.1.1.3. OBJETO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

En materia tributaria la obligación se da entre un sujeto activo (Estado) y un sujeto pasivo (contribuyente), el cual estará obligado al pago de las contribuciones ya sea de la Federación, Entidades Federativas o Municipios.

Al respecto Margain Manautou, como "el vinculo 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".⁵³

⁵³ Idem. Página 246.

Carrasco Iriarte menciona que, “Puede ser un acto del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, mediante el cual reconoce que se ha realizado un acto de autoridad fiscal en la que consta la aplicación del hecho imponible, por el cual se cuantifica de forma concreta un adeudo tributario”.⁵⁴

A manera de conclusión, el objeto de la obligación tributaria es parte importante de las contribuciones para su existencia y la podemos definir como el pago de cierta cantidad de dinero que realiza el contribuyente al Fisco, como lo señala el artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

4.1.2. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

En la doctrina existen diversas clasificaciones de contribuciones que señalan los autores sin embargo, la mayoría de las opiniones son similares, por esta razón tomaremos como base la que señala el Código Fiscal Federal en su artículo 2, la cual es la siguiente:

- Impuestos.
- Derechos.
- Contribuciones de Mejora.
- Aportaciones de Seguridad Social.
- Tributos Accesorios.

⁵⁴ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal. México 2003, p.191

4.1.2.1. IMPUESTOS.

De las Contribuciones que rigen a nuestro Sistema Tributario, los impuestos son los ingresos tributarios más importantes que percibe el Estado. Y conforme al Artículo 2 fracción I del CFF son *“las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentre en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”*.

4.1.2.2. DERECHOS.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 fracción IV establece que los derechos son:

“son 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 u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.”

4.1.2.3. CONTRIBUCIONES DE MEJORA.

Señala la Fracción III del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, que las Contribuciones de Mejora son aquellas *“establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.”*

4.1.2.4. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Conforme al artículo 2 fracción II del CFF, las 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.”

4.2. IMPUESTOS.

La palabra impuesto viene del latín, *impositus*, que significa tributo o carga. Antes de dar una clara definición de lo que son los impuestos, veremos las definiciones de algunos autores para ampliar nuestro concepto.

Seligman, considera que “el impuesto es una contribución forzada de una persona por el gobierno, para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia a los beneficios especiales prestados.”

Por otra parte, Leroy Beulieu dice que “el impuesto es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea distributiva, que el poder exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos de utilidad general o públicos.” Sin embargo, ambos autores coinciden en que los impuestos son establecidos por el Gobierno a los particulares de una manera obligatoria o forzada.

Humberto Delgadillo, el impuesto es “la obligación coactiva y sin contraprestación, de efectuar una transmisión de valores económicos, por lo común en dinero, a favor del

Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley que establece las condiciones de las prestación de manera autoritaria y unilateral”.⁵⁵

Por su parte, Guillermo López, señala lo siguiente “son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos.”⁵⁶ El siguiente precepto es bastante completo sin embargo, hoy en día se han dejado atrás aquellas prestaciones en especie que daba el pueblo al gobierno, y siendo el dinero únicamente con el que se puede contribuir al gasto público para cubrir una obligación tributaria. El CFF de 1966 nos habla de los impuestos en especie y en dinero, sin embargo en el Código actual se suprime el término especie, debido a que el pago de impuestos de la obligación tributaria deberá realizarse en efectivo. Sólo en caso de que el contribuyente no realice el pago oportuno del impuesto y se le haya pasado el término para saldar la deuda, entonces, la Autoridad Administrativa por medio de sus facultades de cobro solicitará el pago. Y en el caso de que el contribuyente no pueda cubrir la deuda, la autoridad realizará un embargo para que el sujeto pasivo pague en especie los impuestos.

La legislación mexicana ha pretendido establecer un concepto de impuesto, por lo que en 1966 el Código Fiscal de la Federación establecía lo siguiente:

⁵⁵ DELGADILLO, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa. México, 2003. Página 65.

⁵⁶ LOPEZ, Guillermo. Derecho Tributario. México 1999. Página 78.

“Artículo 2. Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos.”

Sin embargo, la definición más completa que del concepto de impuestos es la que establece en la ley vigente, en el artículo 2 fracción I del Código Fiscal de la Federación el cual menciona lo siguiente:

“Artículo 2 Fracción I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derechos”.

El legislador en el Artículo 2 Fracción I del CFF no da una definición de lo que es un impuesto. Esto es criticable debido a que sólo menciona que son contribuciones que están a cargo de personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica establecida, y que son distintas de las demás contribuciones. Sin embargo, al decir distintas, no nos está hablando de un verdadero concepto, ya que para definir un objeto hay que dar los elementos, de manera similar, se suprime que el impuesto está destinado al “gasto público” como establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es necesario que los legisladores se basen en la doctrina para dar verdadera definición de lo que es un impuesto. De manera que se puede considerar al impuesto es una prestación para cubrir al gasto público, derivada de un acto soberano de imposición

unilateral a cargo del particular que adecue su conducta al hecho imponible establecido dentro de la norma jurídica tributaria

Ya que con anterioridad mencioné, toda contribución, y en específicamente en este caso los impuestos deben estar regulados por la legislación mexicana, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que en su artículo 31 fracción IV señala:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos.

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

4.2.1. CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS.

A partir de lo anterior se determina que los impuestos deben de contener ciertas características como señalé en el apartado 4.2 de este capítulo, el cual tienen como base principal el artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que los impuestos son un tipo de contribuciones que se derivan del artículo 2 fracción I del Código Fiscal de la Federación. Por lo tanto los impuestos deben de tener las siguientes características:

- I. Respetar el principio de legalidad, conforme al cual, los impuestos deben estar plasmados en ley. Respecto de esto el artículo 72 inciso h de la CPEUM el cual establece que será facultad de la Cámara de Diputados la aprobación anual de las contribuciones para el gasto público. Por otra parte,

el artículo 73 fracción VII de la Constitución, menciona que el Congreso de la Unión deberá aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. De modo que toda contribución incluyendo los impuestos deberán de estar contenidos en la Ley de Ingresos tal y como se hizo referencia en el en el Capítulo II, que versa sobre la Actividad Financiera del Estado.

- II. Los impuestos son contribuciones que corren a cargo de los gobernados ya sean personas físicas o morales, nacionales o extranjeras que caigan en el supuesto que la ley establece y por ende, son de manera obligatoria.
- III. Los ingresos que obtenga el Estado a través de impuestos deberán de ser destinados para el gasto público (Fracción IV artículo 31 Constitucional), para que el Gobierno satisfaga las necesidades del colectivas de la población a través de la prestación de servicios públicos.
- IV. Los impuestos son de carácter coactivo, en caso de que no se cumplan el Estado tiene el poder para el cumplimiento.
- V. También es importante que todo impuesto se rija por los principios constitucionales como son el de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria, los cuales encontramos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como se ha señalado a lo largo de este apartado, las características anteriormente mencionadas son de gran importancia para la existencia de un impuesto, debido a que ante la ausencia de una de estas, dicho tributo no podrá considerarse como constitucional; en cuyo caso, el Estado no estaría facultado para cobrar dicho tributo. Al respecto existe jurisprudencia que menciona todos y cada uno de los elementos que debe contener un impuesto; y además el hecho de que deban estar contenidos en ley:

Impuestos, Elementos Esenciales de los. Deben estar consignados Expresamente en Ley. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos así de la Federación como el Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, no solo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser los sujetos, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos o a título particular, sino que la autoridad no queda otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia causante y el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o municipio en que resida.

Como podemos observar, no sólo es necesario que un impuesto este contenido en ley, que sea obligatorio, destinado para el gasto público, que siga los principios de proporcionalidad y equidad, sino que además sus elementos como son; los sujetos, base, tasa y época de pago deberán estar legislados, “*fijando la cuantía y proporcionalidad de*

*estos para que no se quede al arbitrio de la autoridades*⁵⁷ y adquiera así validez constitucional, tal y como lo establece la Jurisprudencia antes citada.

4.2.2. ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS IMPUESTOS.

Los elementos del impuesto mencionado en el apartado anterior cobran gran importancia en el surgimiento de un gravamen, motivo por el cual señalaré brevemente el concepto de cada uno de ellos a continuación.

4.2.2.1. SUJETOS DEL IMPUESTO.

Como se mencionó en el apartado de los elementos de las contribuciones, existen dos tipos de sujetos los cuales son importantes para que surja la obligación tributaria, y son: por una parte el sujeto activo, que es la persona física ó moral, nacional o extranjera que tiene a su cargo de la obligación del pago de impuestos, siempre y cuando se coloquen en la hipótesis normativa establecida con antelación. Por su parte el Estado se constituye como único sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria. De modo que tanto el sujeto pasivo, es decir, los contribuyentes; como el sujeto activo, el Estado, constituyen dos elementos fundamentales para que tenga lugar el nacimiento de la obligación tributaria.

⁵⁷ CASTRO, Juventino V. Garantías y Amparo. Editorial Porrúa. México, 1999.

4.2.2.2. OBJETO DEL IMPUESTO.

Todo impuesto para su existencia tiene que señalar el objeto de lo que se va a gravar. Al respecto Zavala, señala que el objeto del impuesto es “la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”.⁵⁸

Por su parte Rodríguez Lobato, define “el 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 y/o servicios. El Objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible”⁵⁹

Al respecto Plugiese, afirma que el “objeto de la obligación tributaria se entiende la prestación pecuniaria, debida por el sujeto pasivo de la obligación misma al Estado, por medio de la cual la obligación pecuniaria se extingue”.⁶⁰

De modo que, el objeto del tributo es la riqueza que se grava, es decir aquella que se va a someter a tributación, para satisfacer las necesidades económicas que posee el Estado. Así una vez localizado el objeto, deberá ser establecido en ley para cumplir con el principio de legalidad logrando establecer un ambiente de seguridad jurídica para el contribuyente.

⁵⁸ FLORES Zavala, Ernesto. Ob. Cit. Página 110.

⁵⁹ RODRIGUEZ Lobato, Raul. Ob. Cit. Página 112.

⁶⁰ PLUGIESE, Mario. Ob. Cit. 65.

4.2.2.2.1. HECHO IMPONIBLE.

El hecho imponible es la hipótesis normativa es decir la situación o situaciones previstas en la norma y que a partir de su realización permiten el surgimiento de la obligación tributaria.

Pérez de Ayala, define al hecho imponible como “una realidad jurídica que necesita de la existencia de una ley que defina sus característica y regule sus efectos. El hecho imponible de acuerdo con los principios de justicia tributaria debe recoger, en mayor o menor medida, u objeto económico del tributo.”⁶¹

Por su parte, Dino Jarach, “el hecho imponible es una expresión muy sintética y podría ser convencional para un concepto que es mucho más amplio de lo que dos palabras indican. Estoy dispuesto a reconocer que la expresión es quizá errónea, porque habla de hecho cuando muchas veces se trata conjunto se trata de un conjunto de hechos o circunstancias de hecho.”⁶² A través de esta conceptualización de hecho imponible, Jarach reconoce que no necesariamente tiene que tratarse de una sola hipótesis a realizar sino que puede tratarse de una pluralidad de los mismos.

Al respecto Pérez de Ayala y Gonzáles señalan lo siguiente: “El hecho imponible es una realidad jurídica que necesita de la existencia de una ley que defina sus características y regule sus efectos. El hecho imponible de acuerdo con los principios de justicia tributaria debe recoger, en mayor o menor medida, un objeto económico del tributo. La relación entre

⁶¹ PEREZ de Ayala, J.L. Gonzalez, E. Curso de Derecho Tributario. Edersa. Madrid, 1978. Página 188.

⁶² JARACH Dino. Ob. Cit. página 175.

ambos se establece, a través de la promulgación de una ley tributaria, y en la medida y con alcance que el legislador quiera establecerla.”⁶³

De modo que, el objeto surge primeramente para establecer un tributo, es decir el legislador tiene que hacer un análisis sobre los fuentes de riqueza que satisface sus necesidades económicas. Así en ejercicio de la facultad tributaria que le confiere la Carta Magna, el Estado, establece en ley los diversos hechos impositivos a través de cuya realización nace la obligación de pagar los impuestos.

En relación a esto Pérez de Ayala hace un señalamiento importante, “Por el hecho de ser recogido en una ley, el objeto del tributo toma trascendencia jurídica. En cuanto, y sólo en cuanto, se tipifica legalmente como un hecho imponible.”⁶⁴

De modo que no se debe confundir el objeto de gravamen con el hecho imponible, puesto que se trata de dos cosas distintas aunque relacionada entre si. Por su parte el objeto del impuesto surge cuando el legislador tiene necesidades económicas y necesita plasmarlas en ley para que se vuelvan exigibles. Por otro lado el hecho imponible es aquella situación jurídica o de hecho que prevé el legislador para que nazca la obligación tributaria.

De modo que primero se debe ubicar lo que será considerado como objeto de gravamen para lo que será considerado como objeto de gravamen para posteriormente

⁶³ PEREZ de Ayala, J.L. Gonzalez, Ob. Cit. Pagina 188.

⁶⁴ PEREZ de Ayala. Ob. Cit. página 190.

establecer los hechos imponible o situaciones jurídicas de hecho, mismas que a través de su realización darán lugar a que nazca la obligación tributaria.

4.2.2.3. BASE GRAVABLE.

Este es otro de los elementos esenciales que debe contener un tributo, la base de un impuesto es el valor, cuantía, ó monto de la renta o del patrimonio, al que se aplicará la tasa o valor porcentual establecido para cada impuesto. Esto con la finalidad de determinar el impuesto determinar el impuesto el cual será a carga pagar en el caso individual de cada contribuyente.

Al respecto, Flores Zavala señala que la base es “la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo el monto de la renta percibida. Puede decirse que la base del tributo representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley, para poder determinar de forma concreta cuál será el gravamen al que el contribuyente estará sujeto”.⁶⁵

De manera que la base, es aquel monto que determinará la prestación que realizará el sujeto pasivo al Estado, por lo que se encarga de la medición del hecho imponible, tomando en cuenta las deducciones autorizadas que el contribuyente tiene y aplicando un porcentaje, ya sea tasa o tarifa y de esta forma, y de esta forma determinar el monto del impuesto a pagar o resultado fiscal.

⁶⁵ FLORES Zavala, Ernesto. Ob. Cit. Página 105.

4.2.2.4. TASA O TARIFA.

Después, de que se obtiene la base del impuesto, la tasa o tarifa es una cuota que se hará aplicable a aquella, para conocer el monto que el sujeto pasivo deberá pagar al fisco para extinguir la obligación tributaria que tiene para con el Estado.

Existen varios tipos de tasas o tarifas, por lo que haremos referencia a tres de ellas.

- a) Tasa Fija. Se refiere a que la ley nos señala una cantidad exacta, fija y precisa.
- b) Tasa Proporcional. En este caso la tasa es fija sin embargo, lo que varía es la base, debido que la que cambia y mantiene un rango de mayores y menores.
- c) Tarifa Progresiva. Conforme cambia la base también varía la tasa. Se considera más justa debido a que toma en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo, ya que sigue un rango de menos a más. Por lo tanto, el contribuyente que tenga mayores ingresos pagará más que aquel que tenga menores ingresos.

Aunque la doctrina nos habla de tasas, el término engloba tanto tasa como tarifa, existe diferencia entre ellas, por su parte, la tasa es un porcentaje específico que no tiene variante alguna, ejemplo de esto es el Impuesto al Activo el cual tiene un porcentaje del 1.8 %. Por otro lado, las tarifas, son aquellas que establecen rangos de acuerdo a los ingresos obtenidos, es decir a mayores ingresos mayor es la tarifa que se aplicará.

4.2.2.5. ÉPOCA DE PAGO.

Se refiere al plazo que establece la ley, para que el contribuyente cumpla con la obligación tributaria, y así, la Autoridad pueda tener un mayor control del pago.