

Capítulo III

El tributo

3.1 Concepto

Las contribuciones son las aportaciones económicas impuestas por el Estado, independientemente del nombre que se les designe, como impuestos, derechos o contribuciones especiales, y son identificadas con el nombre genérico de tributos en razón de la imposición unilateral por parte del ente público.

Para Sergio de la Garza, “tributo o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

Augusto Fantozzi define al tributo como “una prestación patrimonial impuesta que evidencia la capacidad de contribuir a los gastos públicos.”

Mientras que Héctor Villegas define al tributo como “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”

Por tanto podemos decir que, los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines y para satisfacer las necesidades de la sociedad.

3.2 Antecedentes del tributo.

El tributo es sinónimo de impuesto, el término impuesto se deriva de la raíz latina *impositus*, que expresa: tributo o carga.

El fenómeno tributario se ha manifestado a través del tiempo de muy diversas maneras, pero siempre denotando la existencia del poder que ejercen otros sobre algunos

individuos para obtener una parte de su riqueza, de su renta, o trabajos personales que loes son impuestos unilateralmente.

Los pueblos conquistadores establecían sobre los conquistados diversas cargas que éstos debían cubrir, como porciones determinadas de su producción o la ejecución de trabajos. El poder soberano determinaba que cargas deberían soportar sus súbditos o las poblaciones sometidas.

La carga tributaria en todos los tiempos ha causado grandes discusiones y ha dado lugar a diferentes inquietudes que tratando e explicarla. Como primer antecedente podemos mencionar aquella pregunta formulada a Jesucristo acerca de sí debía o no pagarse tributo al César.

Los tributos tuvieron gran importancia debido a su conexión con los movimientos que han transformado a la humanidad. Tal es el caso del sistema que la Galia heredó de los romanos, dichos impuestos eran muy elevados y la carga fiscal excesiva fue, sin duda, una de la causa de la ruina del imperio romano.

Podemos mencionar también la Revolución Francesa, que generó la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, estableció que todos los ciudadanos tienen derecho de comprobar por sí o por representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de ver el empleo que se le da y de determinar la cuota, el asiento, el cobro y la duración.

De igual manera se manifiesta la inquietud en el movimiento de Independencia de los Estados Unidos de América, impulsada ésta por el establecimiento de impuestos sin la representación de las colonias americanas.

Estos antecedentes históricos, el de Estados Unidos de América y Francia, culminaron con la expedición de sus respectivas constituciones políticas en el siglo XVIII, son un antecedente imprescindible para comprenderle surgimiento del Estado

Constitucional erigido a partir de un poder que no reconoce más fuente originaria del mismo que el pueblo. El concepto de soberanía popular y de poder constituyente originario, cuyo titular es el pueblo, constituyen la piedra angular de esta nueva construcción jurídico-política. El caso más singular, es la Carta Magna.

La Carta Magna constituye el documento que contiene una serie de compromisos personales del Rey Juan Sin Tierra que asume en 1215 respecto al reconocimiento de diversos derechos a favor de la iglesia, la baronía y la burguesía, específicamente uno de ellos con relación a obligaciones que ahora pudieran denominarse tributarias. En su punto 12 se estatuye:

“Ningún escudaje¹ ni subsidio se impondrá en nuestro reino a menos que lo haga un consejo común del reino, excepto por rescate de nuestra persona para armar caballero a nuestro hijo mayor y una vez, para casar a nuestra hija mayor y si no es por esto, sólo que se pida un subsidio razonable.”

En esencia en dicho texto se conviene la limitación del monarca de no acude a establecer tributos sin mediar el consentimiento del Consejo del Reino, organismo es que se encontraban representación los barones, obispos, abades, caballeros, etc., y que guardadas las proporciones, constituye un remoto antecedente de lo que mas tarde vinieron a ser los órganos legislativos que representantes del pueblo fueron depósitos de la potestad legislativa en general y la tributaria en particular y por ende los únicos habilitados a crear tributos.

La verdad es que el fundamento y la justificación de los impuestos se deben encontrar en la propia Constitución. La soberanía y el ejercicio de la potestad tributaria otorgan al Estado libertad para elegir los criterios que considere conveniente para establecerlos, conforme a los criterios de residencia, producción de riqueza, obtención de ingresos, etc.

¹ Impuesto que se cobraba al tenedor de la propiedad de un caballero para conmutar un servicio militar.

3.3 Importancia

En materia económica los impuestos tienen una gran importancia para todos los Estados, pues sin ellos, los Estados de ninguna manera podrán satisfacer las necesidades del pueblo. Por ende, es necesaria la participación de la población con el pago de sus impuestos para que haya una satisfacción de necesidades y un desarrollo del Estado.

Como bien mencionamos en el segundo capítulo, el derecho tributario se refiere al conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y pago de estas contribuciones, esto es la determinación de 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 e incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas.

Para comenzar el análisis de los ingresos y de la importancia que tienen para el Estado, citaremos la frase celebre de Edmund Burke: “Los ingresos del Estado son el Estado.”

Los ingresos públicos son el instrumento principal para la gestión gubernamental y el gasto público representa la prestación de los servicios públicos. Los ingresos públicos se integran por recursos federales, locales y municipales recaudados así como los recursos provenientes de financiamiento, endeudamiento o empréstitos.

El origen y volumen de los ingresos públicos ha variado a lo largo de la historia de nuestro país. En nuestros días, las fuentes de ingreso se han diversificado y cada vez se van delimitando mejor los diferentes ámbitos de competencia impositiva.

El análisis de la hacienda local y municipal en México implica considerar sobre el sentido y significado del federalismo. Este, desde el punto de vista jurídico, determina una distribución de competencias en tres ámbitos gubernamentales: Federación, Entidades federativas o Estados y municipios.

En un estado federal se dificulta establecer un sistema tributario y no tributario adecuado, ya que cada uno de los niveles tiene como base de su ingreso a la misma población beneficiaria de los servicios, dando lugar a una imposición múltiple, predominio de la federación, desarticulación de los niveles gubernamentales, distribución desigual de los ingresos así como relaciones fiscales intergubernamentales inequitativas y desproporcionarles.

3.4 Clasificación de los ingresos.

Existen diversas clasificaciones de los ingresos del Estado; Emilio Margaín en su obra Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano nos menciona algunas de ellas:

Griziotti clasifica los ingresos del Estado según su origen, y así señala que existen ingresos provenientes de las pasadas generaciones, tales como las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de empresas económicas; ingresos provenientes de presentes generaciones, como son las contribuciones de guerra, multas e ingresos penales y contribuciones ordinarios y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y contribuciones especiales; finalmente, ingreso a cargo de futuras generaciones, tales como la deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda.

Para Einaudi, los ingresos del Estado se dividen en dos categorías: ingresos derivados del impuesto e ingresos no derivados del impuesto. Estos últimos comprenden los precios privados, cuasiprivados, políticos, públicos, que son aquellos que el Estado obtiene por la prestación de servicios o explotados de bienes de su propiedad. Dentro de los ingresos no derivados de impuestos incluye a las contribuciones y los empréstitos.

Bielsa clasifica los recursos económicos del estado en tres grupos:

a) Nacionales, provinciales y municipales.

- b) Ordinarios y extraordinario, siendo los primeros aquellos ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados y los segundos, los destinados a sufragar gastos no previstos o déficits presupuestarios.
- c) Originarios y derivados. Siendo los primeros los que provienen del patrimonio del ente público y los segundos los que derivan del patrimonio de los particulares como son los impuestos, tasas y contribuciones.

El Poder Legislativo emite anualmente la Ley de Ingresos de la Federación, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 74 fracción IV, constitucional y de acuerdo con sus facultades establecidas en la fracción VII del artículo 73. De la Ley de Ingresos de la Federación se desprende que los ingresos públicos se clasifican generalmente en dos grandes rubros:

1. Ingresos tributarios o impuestos. Ingresos coercitivos, unilaterales y generales, estos se pueden dividir en impuestos directos o que gravan el ingreso e impuestos indirectos que gravan al consumo.
2. Ingresos no tributarios. Ingresos que tienen contraprestación, se clasifican en derechos, productos y aprovechamientos.

3.4.1 Ingresos Tributarios.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 se refiere a la clasificación de las contribuciones y sus definiciones. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos y se definen de la manera siguiente:

1. 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, de las contribuciones de mejoras y de los derechos.
2. 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 beneficien en forma especial por servicios de seguridad proporcionados por el mismo Estado.

3. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
4. Derechos son las contribuciones establecidas por 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.

Asimismo el este Código señala otros tipos de ingresos que percibe el Estado como lo son los aprovechamientos y los productos.

Como bien se ha mencionado, el derecho tributario es parte del derecho fiscal y se refiere a los tributos, a los impuestos.

Los ingresos tributarios o impuestos provienen de manera exclusiva de la relación jurídico tributaria. 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.

Entonces podemos decir que se consideran ingresos tributarios, conforme a lo señalado en la Ley de ingresos, a los impuestos, contribución de mejoras, aportaciones de seguridad social y los derechos, así como sus accesorios.

Los ingresos tributarios se clasifican en:

a) Impuestos directos, aquellos que se aplican de forma directa a la riqueza de las personas, principalmente a sus ingresos o pertenencias como la propiedad de autos o casas. El impuesto directo más importante es el Impuesto Sobre la Renta.

b) Impuestos indirectos, estos afectan a personas distintas del contribuyente. En otros términos, el contribuyente que enajena bienes o presta servicios, traslada la carga del impuesto a quienes los adquieren o reciben. Dentro de éstos se encuentran el Impuesto al

Valor Agregado, impuesto al consumo de las personas y empresas, y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Existen dos criterios principales para distinguirlos:

	Impuestos Directos	Impuestos Indirectos
Criterio de Incidencia :	<p>Son aquellos en los que el legislador propone alcanzar inmediatamente el verdadero contribuyente, suprime todo intermediario entre el pagador y el fisco.</p> <p>En estos impuestos directos, el sujeto percutido es también el sujeto incidido, es decir, no ocurre la traslación del impuesto a un tercero.</p> <p>Se identifica el sujeto obligado con el sujeto pasivo, como en el ISR.</p>	<p>Según este criterio, el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión.</p> <p>Las calidades del sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas que éste trasladará el impuesto al pagador.</p> <p>En los impuestos indirectos, el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, el sujeto pasivo, traslada el impuesto a un tercero, sujeto apagador, quien es el que verdaderamente lo paga.</p>
Criterio Administrativo:	<p>Los impuestos directos son aquellos que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza; gravan situaciones normales y permanentes, son relativamente estables y pueden recaudarse según listas nominativas conocidas como padrones de contribuyentes.</p>	<p>Los indirectos son aquellos que se perciben en ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, o accidental, por lo que no pueden formarse listas nominativas de los contribuyentes.</p>

Los impuestos directos se clasifican en:

a) Personales. Aquellos que toman en cuenta las condiciones de las personas con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial. Por ejemplo: el impuesto sobre la renta a las personas físicas.

b) Reales. Estos recaen en sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como el impuesto predial. En ellos prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada d riqueza o capacidad contributiva.

Los impuestos indirectos se clasifican en:

a) Impuestos sobre los actos. Es aquel que recae sobre operaciones, actos, que son parte del proceso económico. Verbigracia: Impuesto a la importación.

b) Impuestos sobre el consumo. Se establecen al realizarse la última fase del proceso económico que está gravando y cuando se realizan operaciones destinadas al consumo. Por ejemplo: el IVA.

Por lo tanto, 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. Sin los impuestos, no podría concebirse la existencia del Estado pues éste, como entidad jurídicamente independiente de las personas privadas, no tendría recursos para realizar sus funciones: defensa, prestación de servicios, pago de funcionarios, etc. Los impuestos constituyen por ello el grueso de los ingresos públicos y la principal base para sus gastos.

3.4.2 Ingresos no tributarios.

Estos derivan de la explotación de los recursos del Estado y de los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin de complementar el presupuesto. Los ingresos no tributarios se clasifican en patrimoniales y crediticios. Los ingresos no tributarios crediticios son los empréstitos.

Los patrimoniales, son aquellos ingresos que tienen contraprestación y se clasifican en derechos, productos y aprovechamientos.

- Derechos, son las contribuciones establecidas en la Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de 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. Ejemplos: suministro de agua potable, inscripciones en los registros públicos de propiedad y del comercio, uso de autopistas y puentes federales, registro de patentes y marcas, etc.
- Productos, de acuerdo con lo que establece el artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.
- Los aprovechamientos son los ingresos que percibe el Estado por recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnizaciones.

Como hemos mencionado, el sistema tributario federal está constituido por los impuestos federales directos sobre la renta, trabajo o patrimonio que son el impuesto sobre la renta, tenencia o uso de automóviles y al activo, por los impuestos sobre la producción, distribución, consumo o servicios, sobre servicios telegráficos y sobre petróleo. Impuestos sobre las transmisiones impuesto sobre adquisición de inmuebles y sobre automóviles e impuestos al comercio exterior así como los derechos que proporcionan las diferentes secretarías de estado, los productos las contribuciones por mejoras y los aprovechamientos.

En síntesis podemos decir que, los impuestos son importantes para el desarrollo económico y social del país, por lo que ninguna persona debe negarse a pagarlos. Los impuestos son importantes por que son el financiamiento con el que cuenta el estado, para satisfacer las necesidades colectivas y realizar sus fines.

3.5 La relación jurídico-tributaria.

La potestad tributaria del Estado, se ejerce a través del proceso legislativo, con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, generan un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma tributaria, es la relación jurídico-tributaria.

La relación jurídico-tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones.

“La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y al sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.” Emilio Margáin.

Así entonces, el concepto de relación jurídica tributaria sólo se reserva para explicar el vínculo jurídico entre dos sujetos, un acreedor (sujeto activo, el Estado) que tiene derecho a exigir la prestación, y un deudor (sujeto pasivo, el contribuyente) quien tiene la obligación de efectuar prestaciones de dar, hacer, no hacer o tolerar.

Por consiguiente la relación jurídica tributaria estriba en la existencia de una obligación, misma que se puede satisfacer mediante un dar, un hacer, un no hacer o simplemente tolerando.

Como podemos observar, la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que esta solo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquellas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

Algunos autores han expresado diversas teorías justificativas de la relación jurídico-tributaria. Estas teorías son:

a) Teoría de la relación de sujeción: Esta teoría constituye una tesis sostenida y defendida por los tratadistas alemanes de Derecho Público, quienes afirman que la relación

jurídico-tributaria se justifica por el simple hecho de la existencia de súbditos dentro de un Estado.

b) Teoría del beneficio equivalente: Esta teoría se refiere a que los tributos tienen como finalidad costear los servicios públicos que el gobierno presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas. Kuznets sostiene que el valor de los servicios que el gobierno presta a los individuos es equivalente al importe de los impuestos que pagan².

La teoría del beneficio equivalente justifica la existencia y necesidad de la relación jurídico-tributaria; esto es fácilmente comprobable puesto que en aquellos países en donde se disfruta de mejores servicios públicos los ciudadanos pagan con mayor regularidad y seriedad sus impuestos que en aquellos en donde tales servicios resultan deficientes e inconstantes en cuanto a su prestación.

Esto prueba la estrecha vinculación e interpretación que debe existir entre ambos, es más, puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, y que las principales causas de la evasión impositiva deben localizarse en la indebida atención de los servicios públicos.

Por tanto, podemos decir que esta teoría justifica la presencia de la relación jurídico-tributaria, puesto que resume los factores socioeconómicos que subyacen en el fondo de cualquier obligación contributiva. De lo anterior podemos señalar que nuestra Constitución, en la fracción IV artículo 31, adopta este criterio al establecer que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos, así de la Federación, Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

² Arrijoa Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. Themis, 2000

3.6 Obligación tributaria.

Para poder entender la obligación tributaria, en primer lugar debemos de partir de la ley, pues conforme al principio de legalidad, la norma jurídica no puede obligar a nada ni a nadie sino está previa y expresamente establecido en ella. En otras palabras, la obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de la ley, en la ley radican todos sus factores germinales.

Al realizar el presupuesto de referencia de inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico, relación jurídico-tributaria, entre los sujetos que la propia norma establece. Esto nos lleva a concluir que la relación jurídico-tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Mientras tanto, en términos generales se ha considerado como obligación la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal. Como hemos visto, al realizarse el supuesto previsto por la norma surgen consecuencia jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones, y que la teoría considera que pueden ser de da, hacer, no hacer y tolerar.

Estos elementos anteriores forman parte de la obligación tributaria:

DAR	Esta se refiere a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o al porcentaje del precio o el valor de un bien, o a la cantidad fija que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal ajena. Prestación en dinero y excepcionalmente en especie. Verbigracia: <ul style="list-style-type: none">• El reembolso de un tributo o de otra prestación indebidamente pagado.• Pago de un interés moratorio.• Pago de un tributo.
HACER	Se refiere a todos los deberes positivos que establecen las leyes fiscales, verbigracia: <ul style="list-style-type: none">• Presentar una declaración.• Cumplir con los requerimientos de autoridades fiscales.

NO HACER	El sujeto pasivo debe de abstenerse de realizar conductas no permitidas por la ley, verbigracia: <ul style="list-style-type: none"> • Expedir comprobantes fiscales sin los requisitos que se señalan en la ley.
TOLERAR	Implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular, se diferencia de la de no hacer debido a que en ésta no se requiere ejecución previa de la autoridad, verbigracia: <ul style="list-style-type: none"> • Tolerar una visita de inspección.

La obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.

Por otra parte, es importante observar que la obligación tributaria tiene en cuenta la riqueza o su manifestación, misma que sirve de base para aplicar una contribución; así tenemos tres aspectos que pueden ser objeto del tributo:

- El capital, entendiéndose éste como la posesión de riqueza.
- La renta, como capacidad para adquirir riqueza.
- EL consumo, es decir el gasto como manifestación de la riqueza.

Entonces para que se genere la obligación tributaria se debe haber caído en el supuesto del hecho imponible, que en otras palabras, es el hecho hipotéticamente previsto en la ley.

Es cierto que el individuo es quien realiza las situaciones jurídicas o de hecho que el legislador ha previsto en la norma, pero esta obligación no nacerá siempre que el individuo actúe, sino sólo en caso de que su situación coincida con el supuesto normativo de donde se deriva que fue la voluntad del legislador la que hizo posible que naciera la obligación. El individuo seguirá realizando sus actividades, pero será realizando sus actividades, pero será la disposición legal la que haga surgir la obligación.

3.7 El hecho imponible y hecho generador.

Hecho imponible. Es la situación jurídica o de hecho que el legislador estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, se

trata de de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base tasa. Es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la obligación tributaria.

Hecho generador. Es la realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer, no hacer o tolerar. Es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma origina la obligación tributaria en general.

Podríamos decir, que el hecho imponible es al Derecho Tributario lo que el tipo al Derecho Penal, mientras que el hecho generador del Tributario correspondería a la conducta o hecho del Derecho Penal.

Emilio Margain³ afirma que “la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza las situaciones jurídicas de hecho previstas por la ley” y “es el vínculo jurídico político 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.” Por ende, para la determinación de la obligación tributaria se necesita la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida. Por tanto, la obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley.

Respecto de este tema, se puede dar el supuesto de que exista la relación jurídico-tributaria y no exista obligación fiscal. Sobre este punto, Margain señala: que una persona al dedicarse 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, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la

³ Margain Manatou, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Ed. Porrúa 1999

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.

3.8 Sujetos

Para la existencia de una relación jurídica tributaria debe de haber un sujeto activo y otro pasivo.

I. Sujeto Pasivo. Es la persona que conforme ala ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

Al sujeto pasivo de la obligación fiscal no siempre es la que señala la ley como tal sino que en ocasiones es la que efectivamente paga el tributo.

La capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, es distinta con la capacidad de derecho privado. Esto en cuanto a que en el derecho privado, la actuación de la persona sólo es válida si posee a demás de capacidad de goce la capacidad de ejercicio, por lo que si carece de esta, se le considera incapaz. En cambio en el derecho tributario basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación tributaria. De tal manera que su un incapaz para el derecho privado se coloca en la situación prevista por la ley para que surja la obligación fiscal, esta nacerá validamente, y consiguientemente, deberá ser cumplida. La única limitación en materia de incapaces es la de que no se puede agotar en su contra el procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que tenga un representante legal.

Por lo tanto, para el derecho tributario toda persona es capaz de derechos y obligaciones tributarias, ya que la capacidad de ser contribuyente consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imposables.

En la legislación mexicana sólo las personas físicas o morales, pueden ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, pues solamente ellas están previstas como contribuyentes.

El artículo 1 del Código Fiscal de la Federación dispone que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, como por las leyes específicas que establecen cada uno de los tributos. Se puede observar que este ordenamiento no define la figura de sujeto pasivo, empero, el Código anterior sí definía al sujeto pasivo: Artículo 13. “sujeto pasivo de un crédito fiscal es la personas física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal.”

La ley tributaria distingue entre deudor directo y deudor indirecto, pero no los define. Sin embargo la doctrina considera que el deudor directo es el que dio origen directamente al crédito fiscal, mientras que el indirecto es el que haya sustituido al deudor original, ya sea voluntaria o por imperio de la ley.

II. 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 soberanía⁴.

El Estado a través del ejercicio de su potestad normativa tributaria, emite las normas que dan nacimiento a los tributos. Dicha potestad se traduce en actos de soberanía que se encuentran su fundamento constitucional en el artículo 31 fracción IV, 73 fracción VII de la Constitución. Cuando el estado actúa en ejercicio de tal potestad es evidente que no asume el carácter de sujeto activo de la obligación tributaria, toda vez que como consecuencia del ejercicio de la función legislativa no adquiere titularidad de un derecho de crédito frente a sujeto alguno.

⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Ed. Oxford University Press. México 2001

Podemos decir que al conjunto de actos por parte del Estado en ejercicio de la función administrativa y que tiene por finalidad la aplicación de las normas tributarias se denomina poder de imposición. Pues bien el Estado asume al carácter de sujeto activo de la obligación tributaria sólo en los casos en que actúa en ejercicio de su poder de imposición.

Como consecuencia, el Estado como sujeto activo, a través de sus órganos exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen. Por lo que en términos del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal es la Secretaria de Hacienda y Crédito público sujeto activo de la obligación tributaria.

3.9 Objeto

Toda ley tributaria debe señalar cual es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. El objeto del tributo se puede definir como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicio, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.