

CAPITULO III

RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

3.1 RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

La potestad tributaria¹ del Estado se ejerce y se agota a través del proceso legislativo con la expedición de una 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. Esta potestad se manifiesta como el poder del Estado para establecer los gravámenes en un ordenamiento determinado, señalando en forma precisa los elementos esenciales de las contribuciones.

El Derecho Tributario Material o Sustantivo, dice Jarach, es “el conjunto de normas en las que se definen y reglan las relaciones jurídicas tributarias.”² En la relación del Derecho Tributario Material rige, como principio fundamental de carácter institucional, el principio de legalidad, esto es, que sólo la ley puede dar origen a la relación jurídica. Dicho principio constitucional, atribuye a la ley la fuente exclusiva de la relación jurídica tributaria, es decir, es en la ley donde deben definir los supuestos y elementos constitutivos de las obligaciones tributarias,

¹ Antonio Berliri considera que la potestad tributaria es “el poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario”. Concepto que precisa después, al señalar que “la potestad tributaria, en cuanto potestad jurídica, se exterioriza en actos jurídicos que pueden ser muy diversos, tanto por su naturaleza (legislativos y administrativos) como por su contenido: establecimiento y supresión de impuestos, prórrogas de términos, concesión de exenciones, suspensión de la obligación de pago, interpretación de normas vigentes, etc.” Posteriormente señala: “En una palabra, la potestad tributaria engloba de ese modo el poder legislativo verdadero y propio y la potestad reglamentaria de la Administración Pública en materia tributaria. Toda la normativa de un tributo deriva, por tanto, de la potestad tributaria”. (Antonio Berliri. *Principios de Derecho Tributario*. Volumen 1. Editorial de Derecho Financiero: Madrid, 1964, P. 176).

² Dino Jarach. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Edición Nueva Actualizada. Liceo Profesional CIMA: Buenos Aires Argentina, 1969, P. 153.

porque de no ser así, constituiría una violación al principio en cuestión, al dejar al arbitrio de la autoridad la facultad de definir uno o algunos de los elementos de la obligación. La relación jurídico tributaria tiene como objeto la prestación del tributo, atribuyendo a las partes derechos y obligaciones, en la misma forma que cualquier otra obligación legal.

La relación jurídica tributaria es la vinculación existente entre el acreedor tributario, el sujeto activo, y uno o más deudores, sujeto o sujetos pasivos, en virtud de la cual el primero tiene la posibilidad legal de constreñir al cumplimiento de una obligación, principal o accesoria, al o a los segundos, cuando se realizan los supuestos jurídicos o de hecho señalados en la norma como generadores de una contribución.

El maestro Giuliani Fonrouge argumenta que:

El ejercicio del Poder Tributario tiene como propósito esencial, exigir de los particulares el pago de sumas en dinero o en cantidades de cosas si los tributos fueren en especie, lo que ha inducido a una parte de la doctrina a considerar que la obligación como centro del derecho tributario...siendo por esa razón lo que se ha dado en llamar vínculo jurídico de la obligación entre el acreedor y el deudor de una contribución.³

Una parte de la doctrina considera que la relación jurídica que se establece entre el Estado y los particulares constituye la obligación tributaria. En cambio, otro sector de la misma, estima que esta expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley; y que por tanto, las obligaciones como las demás exigencias de orden legal integran un

³ Carlos M Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero*. Volumen 1 Ediciones Depalma: Buenos Aires, 1976.P. 353.

concepto más amplio; de tal forma, que la relación jurídica tributaria es el género y la obligación tributaria es la especie. Criterio que se seguirá en el presente estudio.

Sobre esta cuestión Sergio Francisco de la Garza argumenta:

De la realización en la vida social del presupuesto de hecho abstractamente establecido por la ley que hemos llamado el “hecho imponible”, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo. A esa relación la llamaremos, por su naturaleza, relación tributaria, y a la obligación que implica, obligación tributaria. Esa obligación tributaria, por tener como contenido la prestación tributaria, la llamaremos obligación tributaria principal o también obligación tributaria sustantiva, por tener como contenido la prestación principal de dar, es decir, de pagar el tributo... Por otra parte, existen otras relaciones tributarias, que lo son no porque su contenido sea el pago de un tributo, sino porque teleológicamente están vinculadas con la relación tributaria principal, y cuyo contenido son prestaciones de hacer o de tolerar o abstenciones equivalentes a obligaciones de no hacer cuyos presupuestos de hecho son distintos y a veces se encuentran directamente establecidos por la ley, y esas relaciones u obligaciones las llamaremos formales o procesales de índole tributario...⁴

⁴ F. Segio De la Garza. Op. Cit. P. 447 y 448.

La relación jurídica tributaria se establece como consecuencia de la realización del hecho imponible, entre el sujeto pasivo, el contribuyente, y el sujeto activo, el Estado, los cuales se encuentran en una posición de igualdad, siendo que ambos están sujetos a lo que disponga la ley.

Por otro lado, Margain Manautou sostiene que

[e]s común encontrar tratadistas que al hablar de la relación tributaria, la confundan con la obligación tributaria, asignando el mismo concepto a una y otra y definiéndolas como la prestación en dinero o en especie debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación. Sin embargo, es erróneo atribuirles el mismo significado, por cuanto que son dos conceptos distintos.⁵

Por lo tanto, puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria.⁶

Al respecto, Delgadillo Gutiérrez dice que:

La relación jurídica 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 tributaria... A efecto de precisar y diferenciar lo que debemos entender por relación jurídica tributaria y obligación tributaria, es conveniente partir de la

⁵ Emilio Margain Manautou. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 5ª Edición. UASLP: México, 1979. P. 303.

⁶ Una persona al dedicarse a una actividad gravada por una ley fiscal, surge entre ella y el Estado una relación jurídica tributaria, en la cual se deben una a otra una serie de obligaciones que deberán ser cumplidas, aún cuando dicha relación no llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria. De igual forma sucede entre contribuyentes con una exención; existe la relación jurídica tributaria entre estos y el estado, sin embargo, mientras subsista la exención no surge la obligación tributaria.

norma jurídica, que en sí y por sí no obliga a nadie mientras no realice el supuesto normativo. Una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentran ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia. Puede la norma, por ejemplo, prever la naturaleza de “contribuyentes” en todo sujeto que sea propietario o poseedor de bienes inmuebles, y mientras esa persona no adquiere o posea un bien inmueble, es decir, mientras no realice el supuesto señalado por la norma, las consecuencias de su aplicación no les pueden ser imputadas. Por tanto, respecto de esa persona no puede modificarse, transmitir o extinguirse derechos y obligaciones, es decir, no habrá relación jurídica tributaria.

La relación jurídica tributaria es el vínculo jurídico entre diversos sujetos, respecto al nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria...

La obligación tributaria es la conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.⁷

Con base en las ideas expuestas, se desprende que la relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria. Y que por obligación tributaria se debe

⁷ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. *Principios de Derecho Tributario*. 4ª Edición. Limusa Noriega Editores: México, 1993. P. 89 y 90.

entender como la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.⁸

Por consiguiente, la relación jurídica tributaria es el género y la obligación tributaria es la especie.

3.2 SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

En la relación jurídica tributaria existen dos sujetos que representan el eslabón fundamental del deber fiscal, y que son: el acreedor, que se le identifica como sujeto activo, porque tiene la potestad y la obligación de establecer y requerir el entero de la contribución, y el deudor del gravamen, el sujeto pasivo, que en esencia se trata de la persona física y moral privada o pública, cuya situación coincide con el hecho generador de la contribución y por lo mismo está obligada a aportar una parte de sus ingresos para cubrir el gasto público.

3.2.1 Sujeto Activo

El sujeto activo de la obligación tributaria es el ente público titular de un derecho legalmente establecido. Jiménez González manifiesta que la titularidad del derecho del crédito tributario, es decir, la titularidad de los poderes de exigir al sujeto obligado el pago de la prestación pecuniaria sólo corresponde al Estado quien por conducto de la Administración Pública ejerce tales poderes jurídicos.⁹

⁸ Emilio Margain. Op. Cit. P. 304.

⁹ Antonio Jiménez González. *Lecciones de Derecho Tributario*. Editorial Thomson: México, 2002. P. 235.

El Estado es, sostiene Berliri, el más importante de los sujetos activos. Dentro de este contexto continúa argumentando que:

Dado que su poder legislativo es teóricamente ilimitado, es evidente que el Estado puede establecer cualquier impuesto y que, por tanto, con respecto al mismo la potestad tributaria constituye un simple aspecto de su soberanía. Por consiguiente nada impide, en teoría, que el Estado conecte el nacimiento de un impuesto, en vez de a un hecho económico (posesión de un patrimonio, percepción de una renta, etc.), a un hecho físico (nacimiento o muerte de un individuo), a un acto jurídico (venta, préstamo, interdicción, inhabilitación, etc.) o a una determinada cualidad del sujeto pasivo (estado civil, raza, etc.). Las consideraciones que inducen al legislador a decidirse por una u otra solución pueden ser muy distintas, según la función que aquél atribuya al impuesto y el momento político y económico en el que éste se establezca. Y la historia confirma de lleno tal afirmación al mostrar que el nacimiento de la obligación tributaria se ha ligado a veces (positiva o negativamente) a la pertenencia a una clase social, a una profesión, a una religión, etc.¹⁰

Según Gian Antonio Micheli:

La Ley creadora del tributo debe indicar quienes son los sujetos activos revestidos con poderes de liquidación, de comprobación y de recaudación de los tributos; en otras palabras, de los poderes que se han designado en forma comprendida como de imposición, que se ejercitan por el Estado a través de los

¹⁰ Antonio Berliri. *Principios de Derecho Tributario*. Volumen 1. Editorial de Derecho Financiero: Madrid, 1964. P. 183.

órganos destinados para ello y que forman parte de la administración. Y también saber identificar plenamente quién es la persona física o moral que debe pagar la contribución cuando su situación se ajusta a la hipótesis normativa, conocido como sujeto pasivo.¹¹

En materia tributaria, la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, no es discrecional, como en el Derecho Privado, por el contrario, es una facultad- obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o la facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo.

Al respecto, Pugliese considera que

La renuncia no autorizada por la ley a exigir el pago de un tributo a un contribuyente o a un grupo de contribuyentes, sería contraria, desde un punto de vista general, a los principios éticos y constitucionales que rigen a los Estados modernos, y desde un punto de vista particular, a los preceptos concretos del derecho positivo, que exigen que todos los ciudadanos contribuyan a los gastos públicos en proporción a su patrimonio; en las disposiciones de las leyes tributarias siempre se encuentra una orden dirigida a todos los contribuyentes, o un precepto aplicable a todos los objetos imponibles.¹²

En toda relación jurídica el sujeto activo es quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley.

¹¹ Antonio Micheli Gian. *Curso de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas: Madrid España, 1975.P. 185 y 187.

¹² Mario Pugliese. *Instituciones de Derecho Financiero*. Editorial Porrúa: México, 1976. P. 170.

En los términos del Artículo 31 fracción IV constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por lo tanto, conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios.

Sin embargo, existen sujetos activos diferentes a los contemplados por el Artículo 31 fracción IV constitucional, es decir, sujetos que tienen una personalidad jurídica distinta de la del Estado; son sujetos que, no obstante de tener personalidad jurídica propia y diferente a la del Estado, son sujetos activos de la relación jurídico tributaria. Estos entes son los denominados “organismos fiscales autónomos”, ya que, a pesar de tener sus características particulares, conforme a la ley, tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y, en algunos casos, llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

Narciso Sánchez explica que el sujeto activo ejerce la potestad tributaria del Estado, al establecer las contribuciones enfocadas a sufragar las necesidades sociales mediante la expedición de normas jurídicas. Asimismo, considera que el sujeto activo es la entidad pública, que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como “acreedor de esa prestación”, y en congruencia con este marco jurídico, se reconoce exclusivamente a la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios, con tal carácter,

disponiendo del poder coactivo necesario para hacer valer su imperio, a favor de la satisfacción del interés social.¹³

Las obligaciones del sujeto activo son de dos clases: principal y secundaria. La obligación principal consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria. Como ya se había mencionado, no es un derecho del Estado percibir los impuestos sino que es su obligación. La Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció al respecto que: “Las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago de impuestos o de derechos, sin discriminación alguna, según sus atribuciones.”¹⁴

Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones.

3.2.2 Sujeto Pasivo

En el otro extremo de la relación jurídica se encuentra el sujeto pasivo que es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma.¹⁵

En materia tributaria, la realización del hecho generador establecido en la ley, crea a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones. En la doctrina del Derecho Fiscal debido a diversas situaciones de hecho o de derecho, ha surgido lo que se conoce como clase de sujetos pasivos. Lo anterior es consecuencia del enlace jurídico que tiene lugar entre el sujeto pasivo principal o directo de la obligación contributiva y terceras personas que

¹³ Narciso Sánchez. Op. Cit. P. 365 y 366.

¹⁴ Revisión 4684/45. Juana Quiroz de Hernández. Boletín de Información Judicial, núm. 9, P. 297.

¹⁵ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. Op. Cit. P. 115.

tienen un vínculo ya sea contractual, familiar, patrimonial o de otra especie con aquél. El sujeto pasivo de la obligación de derecho tributario es, por lo tanto, el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, ya sea propia o de otras personas.

El sujeto pasivo o contribuyente, también llamado causante, es definido por Jarach como “el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imposables, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dicho sujeto, por ser el que los realiza”.¹⁶

No existe en el derecho mexicano vigente una disposición que defina genéricamente la figura del sujeto pasivo. El actual Código Fiscal no define al sujeto pasivo como lo hacía el anterior en su Artículo 13 cuando disponía: “Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal.”

Conforme al Artículo Primero del Código Fiscal vigente, los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria son las personas físicas y morales, que de acuerdo con las disposiciones legales se encuentran obligadas al pago de la obligación tributaria en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé. Por consiguiente, tendrá la condición de sujeto pasivo aquel cuya situación coincida con la definida por el legislador para que surja tal figura.

¹⁶ Dino Jarach. Op. Cit. P. 194.

La legislación de otros países, a diferencia de la nuestra, identifica plenamente a este sujeto. La Ley General Tributaria de España en sus Artículos 30 y 31 señala:

Artículo 30: Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según las leyes resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto.

Artículo 31: Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la ley imponga carga tributaria derivada del hecho imponible.¹⁷

Emilio Margain Manautou expresa, que:

Se ha dicho que el sujeto del crédito fiscal es la persona, física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen. Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, solo o en concurrencia de otras personas; bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la Ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la Ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o bien por haber adquirido un objeto que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo.¹⁸

¹⁷ Ley General Tributaria de España. URL= <http://www.congreso.es>

¹⁸ Emilio Margain Manautou. Op. Cit. P. 291 y 292.

Entre las clasificaciones que al respecto ha elaborado la doctrina, se encuentran las siguientes:

La clasificación de Pugliese habla de:

Sujetos pasivos en relación al origen de la deuda, con las siguientes categorías: 1. Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa, se trata no sólo de la persona que dio nacimiento con sus actos o actividades al crédito fiscal, sino también su sucesor por causa de muerte, o Inter.- vivos, es decir, el heredero, legatario o donatario a título universal, así como las sociedades que sustituyen a otras que se han extinguido o que son resultado de la fusión de dos o más sociedades; 2. Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria, tal es el caso de los coherederos y copropietarios, ya que estas personas son responsables ante la Administración Pública tanto de la parte que a cada uno de ellos le corresponde pagar, como de la parte de los demás coherederos o copropietarios respecto de un mismo tributo; 3. Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa, esta categoría es desconocida por nuestra legislación, la tiene aquel que está obligado a declarar acumuladamente sus ingresos personales y los que han obtenido las personas que dependen económicamente de él. Se trata del padre de familia que debe responder de la obligación contributiva a su cargo y la que corresponde a los demás miembros de la misma; 4. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria, esta responsabilidad se impone con fines prácticos de garantía, con carácter disciplinario y represivo, tal es el caso de funcionarios, notarios, magistrados, retenedores, que deben determinar y enterar el monto del gravamen ante el fisco en nombre del sujeto pasivo directo, porque en caso

contrario ellos deben cargar con esa responsabilidad de su propio patrimonio; 5. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta, son las personas físicas o morales que asumen ese papel tanto en forma voluntaria, como de manera obligatoria, sustituyendo al deudor directo o principal para el cumplimiento de esa prestación, como es el caso de los patrones que retienen el impuestos en nombre de los trabajadores, o las terceras personas que se comprometen ante el Fisco a garantizar y pagar el tributo por cuenta del deudor primitivo.6. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva, se encuentran comprendidos los que adquieren un bien afecto al pago de créditos insolutos que el obligado directo no pagó cuando era propietario del bien que les dio nacimiento. Esta responsabilidad se va transmitiendo por los terceros que se van sucediendo en la propiedad del bien.¹⁹

La clasificación de Jarach, afirma que:

Existen las siguientes categorías de responsabilidad: a) Responsable contribuyente, es la persona que dio origen al nacimiento del crédito fiscal, que también se le conoce como sujeto pasivo directo o principal; b) Responsable por sustitución, es aquél, que en virtud de una disposición de la ley, está obligado al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo, como es el caso de los funcionarios públicos, magistrados, jueces, notarios, retenedores del tributo, etc.; c) Responsable por garantía, se trata de la persona que se encuentra en posesión de un bien afectado a

¹⁹ Mario Pugliese. Op Cit. P. 191-216.

un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario en nombre del deudor principal; d) Responsable solidario adquieren ese carácter las personas físicas y morales cuya situación coincide con la obligación fiscal, ya sea por sucesión y por representación, caso de los herederos, donatarios universales, padres o tutores en relación a los menores, o representantes de empresas, etc.²⁰

En la doctrina y legislación mexicana se reconoce la existencia de tres sujetos pasivos por responsabilidad por adeudo ajeno. A través de la figura jurídica de sujeto pasivo por adeudo ajeno, el legislador impone a otras personas la obligación de pagar el tributo, aún cuando no hayan realizado los hechos generadores que dan nacimiento al crédito fiscal.

En el sistema jurídico mexicano tiene aplicación la figura de responsabilidad sustituta, la cual se reconoce fácilmente en los casos de retenedores o recaudadores. En este caso, además del sujeto pasivo principal, las leyes contemplan a otro deudor llamado sujeto pasivo por sustitución, quien tiene responsabilidad de retener el tributo al obligado principal, o bien recaudarlo de dicho obligado principal, con la obligación también de entregar dichas cantidades retenidas o recaudadas al sujeto activo o acreedor. El Artículo 26 fracción I del Código Fiscal de la Federación contempla este tipo de responsabilidad al considerar responsables solidarios con los contribuyentes: “Los retenedores y las personas a quienes las leyes fiscales impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones”. El objeto del establecimiento de la responsabilidad sustituta es facilitar al Fisco la recaudación.

Otro tipo de sujetos por responsabilidad por adeudo ajeno que reconoce la legislación mexicana es la de responsabilidad solidaria. A diferencia de los sujetos pasivos, que son identificados por la ley debido a que realizaron el hecho generador, en el caso de los responsables

²⁰ Narciso Sánchez. Op Cit. P. 367 y 368.

tributarios les es impuesta esta calidad jurídica por diversas razones, sin que realicen el presupuesto generador del tributo. Los responsables solidarios soportan la obligación de pago no a título del deber constitucional de contribuir con el gasto público, sino a título de garantía, en su más amplia acepción, del pago de la deuda tributaria. Así como respecto del sujeto pasivo la legislación mexicana no contiene disposición expresa que defina genéricamente la figura, tampoco hace diferenciaciones de los tipos de responsabilidad, simplemente los establece como responsabilidad solidaria²¹ y en forma específica los regula, por lo que al realizarse los supuestos descritos en la ley, los sujetos quedan como deudores solidarios del crédito fiscal.²²

El sujeto pasivo por responsabilidad objetiva es otro tipo de responsabilidad por adeudo ajeno. Según De la Garza, la responsabilidad objetiva convierte a una persona- que no es sujeto principal de una relación tributaria- en el verdadero deudor del tributo; es decir, que con la posesión o propiedad de bienes muebles o inmuebles, o de empresas o negociaciones que constituyeron el elemento objetivo del hecho generador atribuible en el pasado a otra persona que tuvo el carácter de sujeto pasivo principal, se adquiere la responsabilidad objetiva respecto del tributo no pagado o pagado en forma parcial.²³

El contribuyente, como sujeto histórico, existe en un contexto cuyas circunstancias debe valorar el sistema tributario. Cada sistema tributario privilegia determinadas condiciones o cualidades del sujeto reconociéndoles relevancia para efectos tributarios.

²¹ La solidaridad constituye un privilegio a favor del acreedor. La responsabilidad solidaria implica una dualidad de sujetos deudores al mismo nivel, ya que son titulares de la deuda tanto el contribuyente como el responsable, a tal grado que el cumplimiento total de la deuda se puede exigir a cualquiera de ellos, y con que uno pague, cualquiera que éste sea, aquélla se extingue respecto de los dos.

²² El Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación para el 2004. URL= <http://www.cddhcu.gob.mx>

²³ F. Sergio De la Garza. Op. Cit. P. 514-216.

La capacidad es el atributo de las personas que las hace sujetos de derecho, por lo que se considera como la aptitud para ser titular de derechos o para ser sujeto de obligaciones, lo cual permite diferenciar la capacidad de goce y la capacidad de ejercicio. La capacidad de goce es la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones. Por su parte, la capacidad de ejercicio supone, según Rojina Villegas, “la posibilidad jurídica en el sujeto de hacer valer, directamente, sus derechos, de celebrar en nombre propio actos jurídicos, de contraer y cumplir obligaciones y de ejercitar las acciones conducentes ante los tribunales.”²⁴

En materia tributaria, cuando el legislador establece el hecho imponible en una norma jurídica, generalmente no distingue si el sujeto pasivo tiene o no capacidad jurídica de ejercicio, puesto que sólo se limita a identificar el hecho o situación que da origen al nacimiento de la obligación contributiva, y por tal virtud a precisar, que todas las personas físicas y morales que coincidan con esa disposición normativa tienen el carácter de contribuyentes sin indicar si tal deber solo incumbe a quienes gozan de capacidad de ejercicio, y son mayores de edad, ni tampoco excluye a los menores o incapacitados.

Al respecto, Pugliese sostiene que:

[l]a obligación tributaria presupone la existencia de una capacidad contributiva en el sujeto pasivo y que esa capacidad puede subsistir absoluta e independientemente de la existencia de la capacidad jurídica. De modo que para adquirir la calidad del sujeto pasivo a los fines del derecho sustancial, basta la capacidad natural o, en otras palabras, la titularidad de hecho de relaciones económicas que el legislador haya considerado que produce una capacidad

²⁴ Rafael Rojina Villegas. *Compendio de Derecho Civil*. Editorial Porrúa: México, 1978. P. 164.

contributiva. Así se explica fácilmente por qué el derecho tributario considera como sujeto pasivo autónomo también un patrimonio que sea dado por testamento a los hijos aún no nacidos de una persona viva.²⁵

El domicilio es otra cualidad del sujeto pasivo, ya que de él depende la sujeción de la persona para la aplicación de la ley y para el cumplimiento de las obligaciones. Considerando que la norma jurídica posee un ámbito espacial de validez, que es en donde va a tener su aplicación, resulta importante determinar qué personas quedan incluidas dentro de ese ámbito, para precisar la sujeción a la norma, así como también las autoridades que tendrán competencia en esas relaciones, y en dónde deberán cumplir con sus obligaciones los sujetos pasivos.²⁶

De la Garza, argumenta que:

Para el derecho tributario el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razones de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como para determinar por conducto de que autoridad puede establecer las relaciones de carácter formal entre el Fisco y el contribuyente. Para el sujeto pasivo tiene también importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la mayoría de los casos, cumplir con sus obligaciones.²⁷

Otras cualidades del sujeto pasivo, no indiferentes al derecho tributario, son: la edad, el estado civil, las actividades profesionales o artesanales, la nacionalidad, entre otras. La edad es

²⁵ Mario Pugliese. Op. Cit. P. 178.

²⁶ El Código Fiscal de la Federación en el Artículo 10º dispone que se considera como domicilio fiscal.

²⁷ F. Sergio De la Garza. Op. Cit. P. 537.

determinante en algunas contribuciones en la medida en que se comienzan a pagar o se dejan de pagar a determinada edad; principalmente en los impuestos sobre herencias, donaciones, etc. El estado civil se considera en relación a la calidad de soltero o casado y en relaciones de parentesco. La actividad profesional o artesanal influye en los impuestos personales porque varía la capacidad de la persona. La nacionalidad también puede determinar algunos gravámenes a cargo exclusivamente de los extranjeros o la exención a los extranjeros de algunos tributos que recaen sólo sobre los nacionales.

En opinión de Rodríguez Lobato, las circunstancias anteriores no modifican la capacidad para ser titular de derechos y obligaciones fiscales, sino que únicamente son relevantes para establecer la conveniencia de exigir el pago de los tributos o la medida de la obligación fiscal, en su caso.²⁸

3.3 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Otro de los elementos de la relación jurídica es la obligación tributaria. La obligación tributaria es el vínculo que hace nacer el derecho de crédito al acreedor a cargo del deudor.

En términos generales se ha considerado como obligación a 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.

La obligación tributaria es una obligación *ex lege* de naturaleza pública, debido a que su fuente exclusiva de la cual deriva, es la ley. Las leyes tributarias son tanto formales como materiales. Al hablar de ley formal se refiere exclusivamente al concepto anterior. La ley

²⁸ Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit. P. 151.

tributaria es material en cuanto a su contenido, como cualquier otra ley, por incluir en ellas un mandato, y porque existe un interés protegido por la norma jurídica.

Es una obligación *ex lege* debido a que su nacimiento se da como consecuencia de la actualización del supuesto previsto por la ley con tal fin, para lo cual estas obligaciones exigen la existencia de una norma y la realización del supuesto legal, pero no cualquier supuesto sino sólo aquel construido por el legislador como generador de la obligación.²⁹

Es una obligación *ex lege*, ya que: “La obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de la ley; en la ley radican todos sus factores germinales”. 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 el 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 la disposición legal la que haga surgir la obligación.³⁰

De la ley tributaria mexicana se deduce que la obligación tributaria es una obligación *ex lege*, de acuerdo con lo dispuesto por el Artículo 6º 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.”

Es decir, las obligaciones deben tener una causa que las justifique. El cobro de tributos se justifica por la necesidad gubernamental de disponer de medios económicos para la realización de

²⁹ Antonio Jiménez González. Op. Cit. P.218 y 219.

³⁰ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. Op. Cit. P. 93.

sus actividades. El concepto de “causa” de la obligación tributaria fue elaborado, originalmente, por Griziotti, quien afirma que la causa del impuesto, el fundamento jurídico último de la obligación de los contribuyentes de pagar el impuesto, se encuentra en los servicios y bienes capaces de dar satisfacción a las necesidades públicas. Según resultados de estudios de la escuela de Griziotti, este concepto debería ser más específico, en el sentido de que, en tanto que la causa general del impuesto se encuentra en los beneficios generales y particulares gozados por el contribuyente, la causa particular de las diversas obligaciones tributarias reside en la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Este elemento- la capacidad contributiva- el cual se analizará posteriormente, puede considerarse como el índice de ventajas generales y particulares de que goce el contribuyente, o bien, según la opinión de Ranelletti, como causa específica del tributo; de tal forma que es el eslabón que une al fundamento jurídico al contenido económico del fenómeno financiero.³¹

Pugliese expresa que el concepto de causa, es la manera de justificar la relación entre los presupuestos objetivos para el nacimiento de la obligación tributaria y la *ratio legis* (la razón de la ley), que necesariamente debe existir para que pueda nacer una obligación tributaria válida.³²

La obligación tributaria es una manifestación de la potestad del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coincidan con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público, en forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas.

³¹ Mario Pugliese. Op. Cit. P. 227 y 228.

³² Ibid. P. 229.

Al referirse al origen y contenido de la obligación tributaria, Giannini dice:

La deuda impositiva surge, como es sabido cuando se produce la situación de hecho establecida por la ley como presupuesto de la imposición, y consta de dos elementos, a saber. Material: consistente en la configuración de las cosas o en el hecho, objetivamente considerados, a los que la ley vincula cada impuesto en particular, otro, personal, constituido por la relación en que debe encontrarse el sujeto pasivo con aquel primer elemento para que nazca a su cargo la deuda impositiva... Por lo tanto, incumbe exclusivamente al legislador tributario determinar con toda precisión posible el presupuesto material y personal de los impuestos.³³

Para Margain Manautou, la obligación tributaria es “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie.”³⁴

De la Garza sostiene que la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran elementos personales, ya analizados anteriormente, y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo.³⁵

³³ Donato Giannini Achille. *Instituciones de Derecho Tributario*. Traducción y Estudio Preliminar de Fernando Sáinz Bujanda. Editorial de Derecho Tributario: Madrid, 1957. P. 70 y 83.

³⁴ Emilio Margain Manautou. Op. Cit. P. 88.

³⁵ F. Sergio De la Garza. Op. Cit. P. 471.

Tratándose de la obligación tributaria, las opiniones son divergentes en cuanto a su contenido. Para el tratadista Giuliani Fonrouge:

El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, de entregar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en las que el tributo es fijado en especie, para que el Estado cumpla sus cometidos, pero siempre se trata de una obligación de dar.

Conceptuando a la obligación tributaria como el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el Poder Tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley. Esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye una parte fundamental de la relación jurídica tributaria, constituyendo el centro motor del derecho tributario o como un aspecto de él, es indudable que representa el objetivo principal de la actividad desarrollada por el Estado para allegarse recursos pecuniarios.³⁶

Por su parte, Fernández Sagardi considera que la obligación de dar es la principal o de fondo, porque de esta relación nace la obligación de cubrir la contribución, de generar un derecho de cobro a favor del acreedor para producir los recursos necesarios para el presupuesto de gastos, es decir, un crédito fiscal. Las obligaciones de hacer (presentar declaraciones, avisos, etc.), no hacer (no llevar doble contabilidad) y tolerar (permitir la realización de visitas domiciliarias) las considera como obligaciones secundarias o formales, puesto que al no involucrar una obligación de dar, no son créditos fiscales sino meramente obligaciones fiscales. Sagardi llega a esta

³⁶ Carlos M. Giuliani Fonrouge. Op. Cit. P. 349.

conclusión por la definición de crédito fiscal que establece el Artículo 4º del Código Fiscal de la Federación que versa:

Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.³⁷

Siguiendo este mismo razonamiento, Pugliese afirma que por objeto de la obligación tributaria se entiende la prestación pecuniaria- ya que no existen hoy tributos en especie- debida por el sujeto pasivo de la obligación misma (el contribuyente) al Estado, por medio de la cual la obligación tributaria se extingue. La obligación tributaria, comenta Pugliese, es unitaria y está constituida sólo por la obligación fundamental de dar. En virtud de numerosos preceptos de las leyes tributarias que tienden a garantizar su plena ejecución, hay obligaciones accesorias a veces a cargo del deudor y en otras ocasiones de terceras personas extrañas a la relación fundamental del impuesto.³⁸

En oposición a lo anterior, Delgadillo y Carrasco Iriarte opinan que el contenido de la obligación tributaria no puede ser diferente de la obligación en general, de donde resulta que la

³⁷ Augusto Fernández Sagardi. <La obligación tributaria. Un recordatorio y aparente abandono conceptual en el Derecho Positivo Mexicano> *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Número 12, Año IV, 2001. P. 128 y 129.

³⁸ Mario Pugliese. Op. Cit. P. 177.

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 por la norma jurídica.³⁹

Por lo tanto, la obligación tributaria es de carácter público porque tiene su nacimiento por disposición de la ley. Las contribuciones, sean impuestos, derechos aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras o aprovechamientos, son establecidas por la ley y sólo varían en cuanto a su causa reciente, pero en su causa remota todas ellas entrañan una obligación de pago, una necesidad de satisfacer los gastos públicos, entendiéndose por causa reciente se debe entender al hecho o circunstancia jurídica generadora de la obligación tributaria.

3.4 HECHO IMPONIBLE

Los elementos de la relación jurídica tributaria, como se ha apuntado anteriormente, son: el sujeto activo, titular de la pretensión; el sujeto pasivo, el deudor tributario; el objeto, es decir, el tributo; y el hecho jurídico, presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria.

Por voluntad de la ley, la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco, dependen de que se verifique el hecho jurídico.

De la Garza considera que “... el hecho imponible es el punto de partida, obligado como dice Jarach, para el estudio de toda la relación tributaria”.⁴⁰

Fernando Sainz de Bujanda lo define como “el supuesto fáctico que hipotéticamente la norma prevé para que, al realizarse, la obligación surja”⁴¹; es decir, es el conjunto de hechos o

³⁹ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. Op. Cit. P. 91.

⁴⁰ F. Sergio De la Garza. Op. Cit. P. 411.

circunstancias que se prevén en un la ley que tienen como consecuencia el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

La expresión hecho imponible, no obstante de ser de uso generalizado, ha suscitado varias críticas. Gerardo Atalibo argumenta que:

[h]echo imponible es una expresión muy sintética y se podría decir convencional, para un concepto que es mucha más amplio de lo que dos palabras indican... la expresión es, quizá errónea, porque habla de hecho cuando muchas veces se trata de un conjunto de hechos o circunstancias de hecho; porque habla de imponible y el adjetivo con la terminación “ble” indica una idea de posibilidad, cuando en realidad es un conjunto de hechos que hacen nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y la obligación. De manera que no “imponible” sino “impuesto”. Es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no al gravamen. Está gravado.

A pesar de sus imperfecciones, es una terminología eficaz para entender lo que se quiere decir, y la ventaja de tener cierta analogía con otra del Derecho Penal... En el Derecho Penal se habla en efecto de hecho punible, donde el adjetivo “punible” es mucho más exacto que en materia de Derecho Tributario; allí no debe estar necesariamente sujeto al castigo, porque ello dependerá de la aplicación que haga el juez, mientras que en nuestra materia es ineludible la

⁴¹ Cit. Antonio Jiménez González. Op. Cit. P. 189.

consecuencia jurídica del hecho o sea la obligación. Pero existe una analogía que permite adoptar las palabras hecho imponible en vez de punible.⁴²

En la doctrina encontramos que se identifica al presupuesto de la obligación tributaria con diversos nombres, entre los que destacan: hecho generador, situación jurídica tributaria, hecho tributario, hecho de incidencia, hecho imponible.

Delgadillo, distingue entre hecho generador y hecho imponible, considerando que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación: hecho imponible como la situación jurídica o de hecho, que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; y por otra parte, el hecho generador, como la realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.⁴³

El hecho imponible, sostiene Jarach, puede ser de naturaleza simple o compuesta, es decir, puede tratarse de un conjunto de hechos, de una circunstancia aislada, de una operación o de un conjunto de operaciones, puede consistir en el resultado o el conjunto de efectos de hechos y actos múltiples. En todos los casos, sin embargo, debe tratarse de hechos que produzcan en la realidad la imagen abstracta que de ellos formulan las normas jurídicas de la ley.⁴⁴

Una de las características fundamentales del hecho imponible consiste, en su naturaleza de hecho jurídico al que la ley vincula el nacimiento de la obligación. La obligación tributaria nace de la ley en cuanto se verifica el hecho imponible. En otras palabras, la obligación tributaria no

⁴² Ibid. P. 224.

⁴³ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. Op. Cit. P. 94 y 95.

⁴⁴ Dino Jarach. Op. Cit. P. 178.

surge de la realización de cualquier supuesto legal sino sólo de aquel al que en forma expresa vincula la ley su nacimiento.

De acuerdo con el Artículo 28 de la Ley General Tributaria de España tal figura se define: “[e]l hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

En cambio, la legislación mexicana, a pesar de que no define a esta figura, su noción se construye a partir de inferencias obtenidas de los datos contenidos en la ley. El multicitado Artículo 6º del Código Fiscal de la Federación dispone: “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”. Es decir, hace referencia a situaciones jurídicas o de hecho.

Antes de continuar con el estudio del hecho imponible, es necesario sentar las diferencias entre este hecho y ciertas figuras con las que se tiende a confundir. El hecho imponible se trata de un hecho jurídico y por tanto posterior a la ley, mientras que el objeto del tributo es “la realidad económica que se pretende someter a tributación.”⁴⁵ Es un objeto extrajurídico o bien según lo define Sáinz de Bufanda, “es el soporte material de la imposición o la materia o riqueza imponibles.”⁴⁶

La materia o riqueza, a la que se refiere Sáinz de Bujanda, no debe confundirse con el hecho imponible o presupuesto de la obligación tributaria ya que:

Cuando el legislador desea someter a tributación cualquier manifestación de esa riqueza o materia necesita definir un hecho imponible, es decir, elaborar una

⁴⁵ Cit. Antonio Jiménez González. Op Cit. P. 228.

⁴⁶ Ibid. P. 228.

noción jurídica a través de un procedimiento de selección de elementos constitutivos que se recogen en la definición legal del hecho imponible y que son fruto de valoraciones jurídico políticas, ajenas muchas veces a la sustancia puramente económica de la realidad gravada.⁴⁷

3.4.1 Elementos del hecho imponible

Jarach argumenta que “la relación jurídica tributaria, en cuanto nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley, como supuestos de la obligación.”⁴⁸ Es decir, el hecho imponible constituye un conjunto de diversos elementos a partir de los cuales se construye la realidad jurídica.

En primero término, se encuentran el aspecto legal, el cual implica que todo hecho imponible debe estar plasmado en la ley, en la cual también deben estar descritos sus aspectos medibles, como la base, independientemente de los sujetos de la obligación tributaria. Araujo manifiesta que sin la previsión o definición en la ley

[n]o se configurará el hecho generador. Habrá un hecho común de la vida, o un hecho económico, o aún un hecho relevante para otras ramas del derecho, mas para el derecho tributario será un hecho jurídicamente intrascendente en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria. El requisito de legalidad es, pues, un requisito existencial, esencial o constitutivo para la formación del hecho

⁴⁷ Ibid. P. 228.

⁴⁸ Dino Jarach. *El Hecho Imponible*. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Segunda Edición. Editorial Abeledo- Perrot: Buenos Aires, 1971. P. 70- 74.

generador; y no únicamente un simple requisito de validez. Sin definición en la ley no hay hecho generador.⁴⁹

En segundo término, el elemento subjetivo, se traduce en la determinación subjetiva del sujeto o de los sujetos que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición. El hecho imponible debe, por mandato constitucional, Artículo 31 fracción IV, implicar la atribución expresa del supuesto legal revelador de capacidad contributiva a un sujeto determinado quien por tal razón adquirirá la condición de sujeto pasivo o contribuyente siempre que realice tal hecho. Es decir, el legislador deberá construir el hecho imponible sin omitir la previsión de quien o quienes serán los sujetos contribuyentes del tributo.

En tercer término se encuentra el elemento espacial del hecho imponible, el cual consiste en la determinación del lugar donde se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

Sainz de Bujanda considera que

Los hechos imponibles tienen un aspecto o dimensión espacial, o dicho en otros términos, que se realizan en un determinado territorio. Ahora bien, como la realización del hecho imponible no sólo genera una deuda impositiva a cargo del contribuyente, sino también- puesto que la obligación tributaria, es una relación jurídica personal- un crédito a favor del ente público, ofrece una importancia trascendental determinar quiénes son ambos sujetos- acreedor y deudor- en función del territorio en que el hecho imponible se haya producido. La importancia del problema se descubre, sobre todo, si se tiene en cuenta que la

⁴⁹ Cit. F. Sergio De la Garza. Op. Cit. P. 414.

adscripción del crédito de uno u otro ente público y la atribución de la deuda de uno u otro contribuyente no se efectúa por regla general, en los modernos ordenamientos tributarios mediante la aplicación de un criterio o principio personal- relación o vínculo de súbdito-, sino de un criterio de índole territorial: lugar en que el hecho imponible se haya producido. De donde se desprende que el aspecto espacial del hecho imponible es el elemento que, generalmente, determina, la eficacia de las normas tributarias en el territorio y, por ese conducto, la extensión territorial del poder tributario del Estado y de los restantes entes públicos a los que su poder corresponda.⁵⁰

En cuarto término, el elemento temporal, sobre el cual Giannini ha escrito que “para la completa determinación legal del presupuesto es necesario precisar su existencia en el tiempo”. Sáinz de Bujanda señala que el tiempo debe ser considerado al analizar cada uno de los problemas que plantea el presupuesto como son la estructura temporal del hecho imponible, el momento de nacimiento de la obligación tributaria, el momento de exigibilidad de la prestación tributaria, entre otros.

En cuanto a su estructura temporal, el hecho imponible puede clasificarse en instantáneos y en periódicos o conjuntivos. Los hechos imponibles instantáneos son los que ocurren en determinado momento de tiempo y que cada vez que surgen dan lugar a una obligación tributaria autónoma, entendiéndose por autónoma, que los hechos instantáneos, cuando se producen en la vida social, dan origen a una distinta relación tributaria y a un distinto crédito fiscal. Giannini considera que es el que se agota por su propia naturaleza en un cierto periodo de tiempo, o bien,

⁵⁰ Ibid. P. 424.

el que no tiende, por su propia naturaleza, a reiterarse o reproducirse. En cambio, los hechos periódicos o conjuntivos son aquellos cuyo ciclo de formación se completa en determinado período de tiempo, y que consisten en un conjunto de hechos, circunstancias o acontecimientos, globalmente considerados. El hecho periódico puede tener una duración escasa; sin embargo, basta que por su naturaleza tienda a repetirse para que tenga esta naturaleza.⁵¹

Otro término del hecho imponible es el aspecto cuantitativo o base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirven para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación. Calvo Ortega sostiene que la vinculación del nacimiento de la obligación tributaria con la realización del hecho imponible, es una lógica propia de las obligaciones legales. La base imponible es la cuantificación individual de la capacidad económica. El hecho imponible concreta una capacidad económica general y abstracta y la base imponible la individualiza y la cuantifica para los contribuyentes en particular.⁵²

La base de medición puede consistir en cualquier unidad de medida, como peso, volumen, unidades o valor monetario. La aplicación de esta base da como resultado una cantidad a la que se le denomina base imponible, o, cuando se trata de una cantidad monetaria, monto imponible.

Por último, encontramos al elemento objetivo del hecho imponible, que se refiere a la descripción objetiva del hecho jurídico, es decir, es el hecho que toma en cuenta el legislador para el nacimiento de un tributo.

⁵¹ Ibid. P. 420 y 421.

⁵² Rafael Calvo Ortega. *Derecho Tributario*. Civitas: Madrid, 1999. P. 147.

El elemento objetivo del hecho imponible, según la terminología de Sainz de Bujanda, debe entenderse como: “La situación base, el hecho que ha sido tenido en cuenta por el legislador para el establecimiento del tributo.”⁵³

El legislador para determinar el establecimiento de los presupuestos que dan origen al nacimiento de la obligación tributaria debe tomar en consideración la capacidad contributiva de los sujetos que soportarán la carga tributaria.

Griziotti y Dino Jarach, entre otros doctrinarios, sostienen que:

El presupuesto de hecho que todo impuesto, del que deriva el nacimiento de la obligación tributaria, es siempre una relación económica, en sí misma considerada, por lo que la forma jurídica que esa realidad revista tiene una importancia secundaria y debe ceder, en caso de conflicto con la verdadera sustancia económica de la relación, ante esta última, puesto que, lo que tiene importancia para el nacimiento de la obligación tributaria es la relación económica que pone de manifiesto la existencia de una capacidad contributiva.⁵⁴

El legislador tiene libertad para establecer los presupuestos jurídicos con ciertas limitantes de orden constitucional, como lo es el criterio de capacidad contributiva, consagrado en el Artículo 31 fracción IV. Es decir, el legislador no ha de construir los hechos imponibles de manera caprichosa, sino que debe hacerlo a partir del referido criterio impuesto por la Constitución. Todo hecho imponible debe ser revelador de capacidad contributiva.

⁵³ Cit. Antonio Jiménez González. Op. Cit. P. 229.

⁵⁴ Cit. Augusto Fernández Sagardi. Op. Cit. P. 122.

Por medio del análisis del hecho imponible, es posible distinguir a los diferentes tributos. El presupuesto de hecho del impuesto no tiene características propias, es decir, se distingue de las otras obligaciones tributarias por no tener las características que son propias de aquellas. En los derechos, el presupuesto de hecho es el uso o aprovechamiento de las bienes de dominio público de la Nación así como la recepción de servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público; en las aportaciones de seguridad social se encuentra en la sustitución que hace el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social; las contribuciones de mejoras en el beneficio directo obtenido por obras públicas.

Todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la magnitud de esta riqueza, es decir, de capacidad contributiva. Por lo tanto, una característica de los impuestos es el vínculo de la obligación tributaria con la capacidad contributiva indicada por el hecho imponible. De igual forma se verifica para las contribuciones especiales, porque también para este tributo la obligación está vinculada con el beneficio que obtiene el contribuyente derivado de una obra o de un gasto público.

3.5 CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La capacidad contributiva constituye el fundamento jurídico del hecho imponible.

Toda situación y todo hecho a los cuales está vinculado el nacimiento de una obligación tributaria tienen como característica la de presentar un estado de movimiento de riqueza; el Estado exige una suma de dinero en situaciones que indican una capacidad contributiva.⁵⁵

Un impuesto para que sea justo, es necesario que sea proporcional a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos o contribuyentes a los que les será exigido el tributo.

En este sentido José Luis Pérez de Ayala señala, que la capacidad contributiva es la única causa de que el impuesto exista y la grave, es decir, la justificación para la existencia del impuesto debe basarse en la manifestación de la capacidad contributiva de los sujetos que deben soportar la carga tributaria. Continúa exponiendo que:

[a]llí donde no exista tal capacidad, no puede existir el impuesto. Podrá haberse establecido en la ley, pero no llegará a ser una realidad social, por que no podrá ser pagado y soportado por quienes han de pagarlo y soportarlo. El impuesto que grava a quien carece de aptitud, de capacidad, es utópico. Es un impuesto que nace para no vivir, para fracasar, para morir...⁵⁶

Dado que el concepto de “capacidad”- expone Moschetti- se refiere necesariamente a una aptitud efectiva y, por tanto, existente en concreto, cierta y actual, el principio de capacidad

⁵⁵ Dino Jarach. Op. Cit. P. 85.

⁵⁶ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González. *Derecho Tributario*. Plaza Universitarias Ediciones: España, 1994. P. 157.

contributiva requiere que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias. Esto conlleva no sólo a que se elijan hechos imponibles dotados de particulares requisitos, sino también que se adopten especiales métodos de liquidación y sistemas de recaudación.⁵⁷

3.5.1 Elementos de Capacidad Contributiva

El Doctor Marco César García Bueno señala que la capacidad contributiva debe cumplir con dos aspectos: el aspecto objetivo y el aspecto subjetivo y, con este último, el mínimo exento.⁵⁸

El aspecto objetivo del principio de capacidad contributiva representa la aptitud contributiva de los contribuyentes de acuerdo a su riqueza neta. En este aspecto, es necesario ubicar la riqueza susceptible de tributación lo que se representa con la capacidad contributiva. Así, la presencia de una renta, de un patrimonio o de un índice de gasto, exterioriza movimientos de riqueza de los gobernados y presumen su aptitud contributiva. Esta riqueza disponible es la que se convierte en el origen y justificación de los tributos. En los criterios sustentados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha reconocido la capacidad contributiva representada por los índices generales de riqueza, lo que constituye el aspecto objetivo de la capacidad contributiva.

El aspecto subjetivo del principio de capacidad contributiva tiene lugar cuando el legislador individualiza la carga tributaria del contribuyente, valorando su situación personal y

⁵⁷ Francesco Moschetti. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1980, P. 303.

⁵⁸ Marco César García Bueno. “El Principio de Capacidad Contributiva: Criterio Esencial para una Reforma Fiscal Integral”. P. 3-10.

familiar. Este aspecto de la capacidad contributiva se tipifica a través de la posibilidad que tiene el contribuyente, en lo particular, de cubrir la carga tributaria. De esta manera, la capacidad contributiva surge una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares.

En resumen- apunta Moschetti- se sostiene que dos contribuyentes con las mismas condiciones personales y familiares y la misma renta anual, pero con distintos patrimonios, tienen capacidades contributivas diferentes.⁵⁹

El mínimo exento⁶⁰ es un principio antagónico a la capacidad contributiva, en virtud de que mientras el principio de capacidad contributiva garantiza la sujeción al cumplimiento de la obligación tributaria, el mínimo exento avala la posibilidad del no pago del tributo, por lo que a fin de determinar cuando surge la capacidad contributiva, es necesaria una efectiva vinculación entre ambos conceptos. Es decir, la capacidad contributiva surge por encima de la cantidad que se considera indispensable para la subsistencia del hombre (mínimo exento). Los límites para la cuantificación del mínimo exento se fijan atendiendo a la aptitud contributiva del sujeto, y a la situación política y económica del país que lo regule. De esta manera, es un límite a partir del cual nace la exigibilidad de la obligación tributaria.

Ante todo el impuesto nunca puede gravar una retribución apenas “suficiente”

(se confirma por tanto, el principio de la exención mínimo);...el mínimo no es el

⁵⁹ Francesco Moschetti. Op. Cit. P. 77.

⁶⁰ Como antecedentes del mínimo exento tenemos lo expuesto por J. Bentham quien considera que es necesario dejar libre de impuesto un determinado ingreso mínimo suficiente para proveerse de las cosas más necesarias para la vida. Por su parte, John Stuart Mill quien considera que los impuestos directos deben detenerse antes de llegar a gravar los ingresos que no exceden de lo indispensable para una vida sana; así mismo continúa sus consideraciones manifestando que este mínimo no debe exceder de la cantidad que basta para atender las necesidades básicas de la población.

“mínimo” vital, sino el mínimo para una existencia “digna y libre”;...puesto que el mínimo de retribución se refiere también a las necesidades familiares, los tributos que recaigan sobre las personas deberán siempre tener en cuenta las situaciones familiares...⁶¹

Jarach sostiene, que “...la capacidad contributiva constituye la causa jurídica del impuesto...; es decir, que...la capacidad contributiva es el principio propio del impuesto, del cual deriva la característica del hecho imponible, esto es, su naturaleza económica.”⁶²

En la relación jurídica tributaria, la justificación, la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria, es la capacidad contributiva, la cual representa “el puente entre la ley y el hecho imponible”.⁶³

La capacidad contributiva es, por lo tanto, la causa de justificación de los impuestos, basándose en los hechos imponibles establecidos en la ley.

El legislador, al crear las leyes fiscales, debe tomar en cuenta no sólo aspectos presupuestales, sino también la condición de los contribuyentes frente a los tributos. El Estado, como acreedor tributario, debe exigir del sujeto pasivo una aportación que sea apegada a su aptitud contributiva. Si bien es cierto, la obligación tributaria está sujeta a que se realicen los presupuestos previstos en la ley, por lo que tales presupuestos deben ser índices o manifestaciones de capacidad contributiva. Lo anterior a efecto de que la condición de contribuyente sólo recaiga en quienes ostenten tal capacidad de contribuir. La colaboración de

⁶¹ Francesco Moschetti. Op. Cit. P. 269.

⁶² Dino Jarach. Op. Cit. P. 91.

⁶³ Ibid. P.102.

los sujetos en el concurso de los gastos públicos requiere estar planteada en proporción a su capacidad contributiva. En la medida que se respeten los postulados del principio de capacidad contributiva, se garantiza la igualdad de trato en la distribución de las cargas públicas. El principio de capacidad contributiva debe ser considerado como “...el elemento de cohesión para que los impuestos constituyan un sustento y no un conglomerado o un caos”⁶⁴.

El legislador, al momento de crear y establecer las normas tributarias, debe tomar en cuenta la capacidad contributiva del sujeto. En base a lo anterior, el Dr. Marco César García Bueno expone que: “El legislador, al crear la normatividad tributaria, requiere tomar en cuenta no sólo aspectos presupuestales, garantes de la captación de recursos públicos, sino la condición del sujeto frente al tributo...”

Posteriormente, continúa diciendo que:

La potestad normativa tributaria de la que goza el legislador encuentra su límite material en el principio de capacidad contributiva. Su reconocimiento como derecho fundamental supone garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto.⁶⁵

En apoyo a lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado de la siguiente forma:

La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos,

⁶⁴ Cit. Marco César García Bueno. Op. Cit. P. 2.

⁶⁵ Marco César García Bueno. Op. Cit. P. 1-110.

involucrando cualquier actividad de los gobernados, que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.⁶⁶

La causa técnico- jurídica del tributo, expresa González García, es el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar el que, de verificarse un determinado supuesto de hecho, se derive la obligación tributaria.⁶⁷ En este tenor, Jarach sostiene que en la relación impositiva el criterio justificativo, la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria, es la existencia de una capacidad contributiva de la cual dicho hecho puede considerarse índice o síntoma.⁶⁸

Para entender la evolución histórica del principio de capacidad contributiva, es menester destacar la primera regla de Adam Smith, la cual consiste en la facultad o capacidad para pagar que tiene el contribuyente dependiendo de sus respectivas aptitudes o ingresos, es decir, que los contribuyentes deben contribuir en proporción a su aptitud económica.

⁶⁶ CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Materia Constitucional, Volumen I, México, 2000, p. 527.

⁶⁷ Eusebio González García. <Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad> *Revista ARS IURIS*. No. 3. 1990. P. 55.

⁶⁸ Dino Jarach. Op. Cit. P. 91-101.

Por su parte Neumark, en cuanto al fin de tipo político- social y ético de la imposición, que se refleja en el postulado de justicia, es el que aspira a regular la distribución interindividual de los impuestos de manera que resulte satisfactoria desde un punto de vista ético. Asimismo, dentro de este postulado, tiene lugar el principio de generalidad, en virtud del cual la carga fiscal va a ser impuesta por igual a los sujetos pasivos, pero sólo a aquellos que tengan capacidad de pago, como el principio de proporcionalidad o de la imposición, de acuerdo con el cual la capacidad de pago personal e individual establece que las cargas fiscales se deben fijar en proporción a los índices de capacidad de pago.⁶⁹

Eusebio González afirma, que “el principio de capacidad contributiva es el fundamento o presupuesto de la imposición, ya que sin capacidad económica es imposible contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.”⁷⁰

En otras palabras, la capacidad contributiva está condicionada por la presencia de la capacidad económica. La capacidad económica es la causa primera de que exista el impuesto, puesto que un tributo que grava a quien carece de capacidad económica no tiene razón de ser.

El principio de capacidad económica es el parámetro de justicia material que surge de la titularidad de cierta riqueza y demás medios económicos que puedan templarla. En él no existe una contraprestación que justifique la carga tributaria, factor determinante para la obligación de contribuir, basado únicamente en la presencia de un índice de riqueza eficaz y apto. Considerar, por tanto, al principio de capacidad económica como un criterio material de justicia tributaria,

⁶⁹ Fritz Neumark. Op. Cit. P. 67-70.

⁷⁰ Eusebio González García. Op Cit. P. 53

no implica que tenga el monopolio de la justicia tributaria, pero sí se le puede ver como el cimiento sobre el cual se levanta el edificio tributario.⁷¹

Tanto el principio de capacidad económica como el de capacidad contributiva, tienen como designio lograr la justicia en la tributación. Sin embargo, la capacidad económica se refiere a la titularidad de cierto grado de riqueza trasladada a un presupuesto de hecho de la norma. En cambio, la capacidad contributiva vislumbra a la contribución tanto desde el aspecto objetivo como subjetivo.

En opinión de Da Silva Martins, capacidad contributiva y capacidad económica no se confunden, es decir, no son sinónimos.

Sean ambas dimensiones de la capacidad de pagar tributos del contribuyente tienen en mi opinión, connotación distinta...la capacidad contributiva se convierte en un aptitud del contribuyente para ser sujeto de contribución en relación con la existencia de una riqueza global y particular, Capacidad económica, en cambio, es la exteriorización de la potencialidad económica de alguien, independientemente de su vinculación al referido poder. Así, donde no existe un valor económico no podrá la ley construir una capacidad económica como soporte del tributo. Pero también el que se tenga una capacidad económica no significa que exista una aptitud para la contribución.⁷²

⁷¹ Marco César García Bueno. *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Tomo XVII. Colección de estudios Jurídicos: México, 2000. P. 85 y 86.

⁷²Cit. Ibid. P. 102

Siguiendo el anterior razonamiento, Moschetti expone que:

[e]l concepto de capacidad contributiva presupone necesariamente una referencia a la potencia económica global del sujeto...La capacidad contributiva, aún presuponiendo la capacidad económica, no coincide totalmente con ella. Si bien es cierto que no puede haber capacidad contributiva en ausencia de capacidad económica, también es cierto que pueden existir capacidades económicas no demostrativas de aptitud para la contribución. En el concepto de capacidad contributiva, en efecto, hay implícito un elemento de juicio, una valoración, una estimación de la idoneidad para contribuir a los gastos públicos.⁷³

Entre la capacidad contributiva y la capacidad económica subsiste una relación de interdependencia, la una presupone la presencia de la otra. Cabe aclarar, que ambas tienen como finalidad el limitar la potestad tributaria del Estado, de acuerdo a lo que actualmente se entiende por justicia tributaria.

De lo anterior se desprende, que el hecho de que un sujeto cuente con índices de capacidad económica, no necesariamente implica que dicho sujeto tenga capacidad contributiva, puesto que la capacidad económica debe reflejar un movimiento de riqueza, sin que éste necesariamente implique liquidez por parte del sujeto, para hacer frente a las obligaciones tributarias.

De igual forma se pronuncia el Lic. Fernández Sagardi, cuyo argumento es el siguiente:

⁷³ Francesco Moschetti. Op. Cit. P. 276 y 277.

En un impuesto... se debe atender a la capacidad real de pago, no sólo a la capacidad económica, ya que ésta puede denotar manifestación de riqueza, pero no necesariamente de liquidez para pagar. En ese orden de ideas habiendo capacidad económica puede no haber capacidad contributiva.⁷⁴

Como causa o fundamento del impuesto, la capacidad contributiva significa la aptitud de los ciudadanos para soportar los impuestos que los gravan; donde no hay capacidad para pagar, el impuesto pierde su razón de ser. En este plano, para que el impuesto sea justo, es preciso que sea adecuado en su cuantía a la capacidad económica de los contribuyentes a los que se aplica.

Calvo Ortega manifiesta que por capacidad contributiva se debe entender como la posibilidad real que tienen los sujetos frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública, la cual actúa como sujeto activo de la relación tributaria.⁷⁵ Es decir, que los contribuyentes cuenten con la aptitud económica para soportar la exigencia tributaria que les es impuesta por el Estado; es la aptitud de los ciudadanos para enfrentarse con los impuestos que les gravan medida con fundamento en su ingreso, su gasto y su patrimonio, es decir, de acuerdo a su posibilidad real de contribuir.

En relación a la obligación de contribuir que tienen los ciudadanos, el gasto público no es el límite para la recaudación, sino su propia capacidad contributiva, es decir, la carga fiscal debe limitarse a aquellos sujetos a los que se les pueda imputar alguna capacidad de pago o capacidad impositiva.

En este tenor, el Lic. Fernández Sagardi señala:

⁷⁴ Augusto Fernández Sagardi. <Concepto de Ingreso en el Impuesto sobre la Renta> *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*. México. P. 106.

⁷⁵ Rafael Calvo Ortega. Op. Cit. P. 83.

...[u]n pueblo debe cumplir con su obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos en la medida de su capacidad contributiva, entendida ésta como la cantidad de bienes que pueden realmente transferir al gobierno recaudador, aunque esto signifique, que los presupuestos públicos sean menores, porque se insiste, la cantidad del gasto público debe ir en la medida de la contribución ciudadana. Es ilógico que la población deba sacrificarse en aras de un gasto público excesivo, cuando su capacidad de contribuir es menor.⁷⁶

El gasto público debe ir en función de la aptitud contributiva de los contribuyentes, en virtud de que si las cargas tributarias son excesivas, los ciudadanos se verán en la imposibilidad de cumplir con su obligación, siendo necesario que el legislador atienda a la capacidad real de los ciudadanos en el momento de crear los hechos imponibles.

Se requiere, que cada tributo respete por lo menos el elemento esencial de personalización que es la exención del mínimo vital. La posesión de una renta no superior a lo que es estrictamente necesario para la existencia, o el consumo de un bien de primera necesidad, en lugar de demostrar capacidad contributiva manifiestan un estado de necesidad. La aptitud para contribuir a los gastos públicos comienza sólo después de que hayan sido satisfechas las necesidades personales y familiares. Esto no sólo corresponde a un evidente criterio lógico, sino que se armoniza con el carácter solidario del deber: la contribución a los gastos públicos, precisamente por su carácter solidario, debe ser realizada por los que tienen, incluso en lugar de los que no tienen.⁷⁷

⁷⁶ Augusto Fernández Sagardi. Op. Cit. P. 105

⁷⁷ Francesco Moschetti. Op. Cit. P. 267 y 268.

El que todos deban ser sujetos de contribuciones no significa que todos deban cubrir todos los impuestos, sino en la medida que su capacidad contributiva se los permita. Así, la aptitud de contribuir la otorga la riqueza, donde ésta no exista, la capacidad para ser sujeto pasivo de la relación tributaria, no tiene lugar. Por lo tanto, es menester que se tome en cuenta que el principio de capacidad contributiva no se basa únicamente en el razonamiento de quien tenga capacidad económica debe contribuir, sino que el gravamen se valide en aquellos sujetos que son aptos para soportarlo.

El principio de capacidad contributiva no se encuentra consagrado de manera expresa en la Constitución, sino que es reconocido a través de los principios de proporcionalidad y equidad. Igualdad y proporcionalidad se traducen conjuntamente en garantía para el individuo de que la actividad fiscal del Estado se mantendrá encuadrada en los límites concretos, cumpliendo con la función primordial de garantizar al ciudadano frente a la actividad financiera del Estado.⁷⁸ La SCJN los ha equiparado al principio de capacidad contributiva, con el fin de limitar el poder tributario y garantizar que la obligación corresponda con el concepto de justicia.

La capacidad contributiva, en su carácter de principio constitucional, señala los límites y las condiciones a los cuales se subordina el ejercicio del poder tributario. De tal forma, que toda obligación relativa a la creación de los tributos, debe operar dentro del ámbito constitucional, respetando las garantías de quienes se ven obligados a cumplirlas.⁷⁹

La proporcionalidad se identifica con la capacidad contributiva en la medida en que exige que se grave de manera diferente a los sujetos, en atención a la aptitud contributiva que

⁷⁸ Ibid P. 20.

⁷⁹ Marco César García Bueno. Op. Cit. P. 147.

manifiesten. Al respecto la Suprema Corte de Justicia emitió los siguientes criterios; en primer lugar sostiene que:

[l]os sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva... para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto... tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un 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 objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.⁸⁰

En segundo lugar y en relación con el criterio previo manifiesta que:

[l]a capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más

⁸⁰ Ver Apéndice.

quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.⁸¹

De acuerdo con la equidad se debe exigir un trato similar a quienes estén en la misma posición u aptitud contributiva, y, en consecuencia, diverso a los diferentes, considerándose a la equidad como una extensión del principio de igualdad en los tributos.

La obligación tributaria debe ser determinada en relación con la capacidad contributiva, la cual funciona como límite al legislador y presenta una función que garantiza la prohibición de tributos que no se relacionen con ella. Por otra parte, es necesario, que el sistema tributario se inspire en criterios progresivos, permitiendo de esta manera dar un tratamiento igual en igualdad de situaciones. La adopción de criterios progresivos parte de la existencia del principio de igualdad tributaria. De esta forma, la progresividad de un tributo, aún cuando se base en la existencia de tarifas progresivas, está ligada con las características económicas de la población. El tributo, al centrar su atención en manifestaciones de riqueza económica, lo hace valorando los principios de capacidad contributiva e igualdad tributaria.

El principio de igualdad junto con el principio de capacidad contributiva refuerzan la lucha en contra de la injusticia y la arbitrariedad. El grado de igualdad o desigualdad entre las personas debe tratarse en atención a la cuantía de la riqueza personal y sus circunstancias personales⁸², para que de esta forma, no se realicen tratamientos diferentes entre los sujetos

⁸¹ Ver Apéndice.

⁸² Cit. Marco César García Bueno. Op. Cit. P.185.

ubicados en igualdad de situaciones; es decir, se debe distinguir entre quienes tienen una capacidad contributiva diferente.⁸³

Por lo tanto, el principio de igualdad, en su interacción con el principio de capacidad contributiva permite gravar más justamente los índices representativos de riqueza, al tomar en cuenta no sólo la situación individual de cada contribuyente, sino también su aptitud para contribuir.⁸⁴

La proporcionalidad y la equidad establecen dar igual trato a los que se encuentren en la misma situación contributiva. El principio de capacidad contributiva se constituye como el presupuesto y parámetro de la legislación tributaria. Es decir, es necesario identificar primero una riqueza susceptible de imposición, y posteriormente valorar la aptitud contributiva de la relación tributaria, es decir, la capacidad contributiva del sujeto sobre el que recae el gravamen

⁸³ Cit. Ibid. P.193.

⁸⁴ Ibid. P.126