

CAPITULO SEGUNDO

GENERALIDADES DE LAS MULTAS

I.- EL IMPUESTO CON RELACION EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA.

I.1.LA GARANTÍA DE LEGALIDAD

La garantía de legalidad implica las de proporcionalidad y equidad, en donde el principio de legalidad se describe con la frase *nullum tributum sine lege*, que implica que no pueda cobrarse un tributo sin ley expresa que lo establezca. En el artículo 31, fracción IV de la Constitución se encuentra la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La garantía consiste en que los impuestos se encuentren previstos en un acto formal y materialmente legislativo.

I.2.LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD

El artículo 31 fracción IV constitucional establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios, en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Adam Smith, partidario de las teorías de la escuela clásica inglesa que pregonaba el liberalismo individualista y la libertad de comercio, sostuvo en 1776 que los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal.... en la observancia u omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.¹

¹ SEIT, Ada, “*Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*”. Traducción de Gabriel Franco. Editorial Fondo de Cultura Económica México, 1958, Pág. 726.

Griziotti decía que “las manifestaciones de la capacidad contributiva consisten en la riqueza que se gana o que se gasta, y en los beneficios que derivan de una obra de interés pública, y que para medir la capacidad contributiva personal se debe aplicar el impuesto progresivo”.²

Algunos autores sostienen que la proporcionalidad se cumple o debe cumplirse en los impuestos directos, y que en los indirectos o al consumo no es posible porque se desconoce prácticamente la capacidad del consumidor. El requisito de la proporcionalidad no debe depender de circunstancias, pues de aceptarlo llegaríamos a la conclusión de que el Estado puede establecer impuestos al consumo con cualquier tasa sin necesidad de cumplir con la garantía constitucional.

La proporcionalidad se cumple cuando se atiende la capacidad económica del sujeto pasivo, y cuando la tasa no sea ruinosa y exorbitante, la ley impositiva será inconstitucional si no atiende la capacidad económica del sujeto y cuando la tasa se exagerada.

La garantía de proporcionalidad es una limitación al poder de imposición no sólo en impuestos directos sino aun en los indirectos, además de que el artículo rector, el 31, fracción IV constitucional no distingue tipos de impuestos.

I.3.LA GARANTÍA DE EQUIDAD.

Para Adam Smith señala cuatro principios fundamentales de los impuestos: el de la equidad, que se desprende del mismo principio de proporcionalidad, al señalar que los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen

² Griziotti, Benvenuto, “*Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*”, Págs. 144 y sigs.

a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia u omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.

I.4.EL DESTINO DE LOS IMPUESTOS AL GASTO PÚBLICO.

La Constitución en su artículo 31 fracción IV establece la obligación de contribuir al gasto público. El artículo 1 del Código Fiscal de la Federación señala que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, las disposiciones del Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.

Gabino Fraga opina que existen ciertas dificultades para precisar en términos definidos lo que deba entenderse por gasto públicos, pues aunque ellos se encuentran señalados en el presupuesto de egresos, la formulación de estos supone que previamente ha sido resuelto el problema. Creemos que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual.³

Flores Zavala manifiesta no estar de acuerdo a lo expuesto por el maestro Fraga, señalando que nosotros no estamos conforme con el concepto del señor licenciado Fraga, porque el Estado no realiza únicamente gastos encaminados a la satisfacción de necesidades colectivas, pues existen muchos casos en los que se realizan gastos justificados, para la satisfacción de necesidades individuales. Señala que gasto público se debe de entender todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones.⁴

³ Fraga, Gabino. “*Derecho Administrativo*”, Pág. 327.

⁴ Flores Zavala, Ernesto, “*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*”, Pág. 217.

I.5.LA GARANTIA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.

El artículo 16 constitucional establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamientos escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento. El artículo 38 fracción III del CFF, señala que es requisito de los actos administrativos estar fundados y motivados.

Es preciso distinguir la violación a la garantía por la falta de fundamentación y motivación en un acto y la fundamentación y motivación inadecuadas. José María Lozano hace una clara exposición al afirmar que en tales casos importa lo mismo que el procedimiento no se funde en una causal legal, ó que se funde en una causa, aunque legal improcedente. En ambos casos hay una infracción constitucional y el quejoso debe ser amparado á este respecto.⁵

El artículo 22 constitucional establece que quedan prohibidos esos actos depredatorios, aclarándose que no se considera confiscación la aplicación total o parcial de bienes de una persona para el pago de impuestos o multas. En ese sentido, la confiscación de bienes es la actividad del Estado tendiente a la apropiación de bienes de los particulares. La figura se refiere a leyes o actos mediante los cuales pueda realizarse la apropiación de bienes.

I.6.GARANTÍAS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL.

Rafael de Pina Vara los define como: “Instituciones y procedimientos mediante los cuales la Constitución Política de un Estado asegura a los ciudadanos el disfrute pacífico y el respeto a los derechos que en ella se encuentran consagrados”.⁶

⁵ Lozano, José María. “*Estudio del Derecho Constitucional Patrio*”, Págs. 288 y 289

⁶ De Pina Vara, Rafael, “*Diccionario de Derecho*”, México, 1985, editorial Porrúa, Pág. 282

Las garantías individuales son los derechos que todo individuo tiene frente al Estado, es decir, los derechos mínimos con que el gobernado cuenta frente a todo acto de la autoridad constitucional.

1. *Garantías individuales.* En nuestro país poseemos garantías constitucionales que guardan relación directa con la imposición de sanciones en materia fiscal.

Se han agrupado conforme al articulado constitucional que las tutela:

- **Garantía de Irretroactividad de la ley** (artículo 14 constitucional). Esta garantía es básica para la materia tributaria. Se encuentra tutelada en el primer párrafo del artículo 14 constitucional al indicar: a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

No hay distinción de persona para aplicársele una ley posterior a un acto jurídico anterior, por lo que el acto deberá ser juzgado conforme a las disposiciones normativas vigentes en el momento en que ocurrió, y no por aquellas leyes que se expidan con posterioridad.

Esta garantía no sólo se refiere a la materia penal, sino que es aplicable a cualquier materia, pues la garantía en estudio se deriva de una máxima en derecho que indica: *Nulla poena sine lege*, que quiere decir: no hay pena si no esta en la ley. En materia fiscal la máxima dice: *Nullum tributum sine lege*, que significa: no hay tributo si no está en ley.

Para el caso de la irretroactividad en la aplicación de las multas fiscales la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió la Contradicción de tesis de la siguiente forma:

MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR. También se ha dejado en claro que las modificaciones posteriores a las normas fiscales, no violan ningún derecho presumiblemente adquirido; por tanto, el contribuyente no puede alegar que se le esté aplicando en forma retroactiva la ley. La irretroactividad únicamente consiste en que no puede aplicarse una nueva ley sobre actos realizados con anterioridad.

- **Garantía de Audiencia** (artículo 14 constitucional). Esta garantía indica: nadie podrá ser privado de la vida; de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, **sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos**, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Los contribuyentes no gozan de derechos adquiridos, y que por ello sí se pueden reformar las disposiciones fiscales o incrementar las contribuciones. Si la disposición tributaria sufre alguna modificación, no se puede alegar violación a la garantía constitucional de audiencia previa.

- **Garantía de Legalidad** (artículo 14 constitucional). En el segundo párrafo del artículo 14 constitucional establece: nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y **conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho**.

Se deben aplicar las leyes expedidas con anterioridad al hecho. Por ello las leyes que se apliquen a persona alguna deben ser previamente establecidas por el legislador;

es decir, no se puede aplicar una ley posterior al hecho y tampoco pueden crearse tribunales especiales para ese caso.

Tratándose de a imposición de multas, éstas deberán estar previstas en la ley, ya que no puede aplicarse una multa inexistente en la ley o aplicarse otra por simple analogía. Ya que está el principio de nulla poena sine lege, que aduce que no se aplicará pena no prevista en la ley.

La garantía de legalidad se constriñe sólo a la imposición de las multas estipuladas en la ley, pues de otra manera se estaría aplicando en forma errónea la ley y violentando así los derechos de los contribuyentes.

- **Garantía del artículo 16 constitucional.** Las garantías tuteladas en el artículo 16 constitucional son constantemente violadas por las autoridades fiscales, en conjunto con las correspondientes del artículo 14.

La garantía que tutela este precepto son:

a) Garantías de forma escrita. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de **mandamiento escrito de la autoridad competente**, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Es notorio que para cualquier acto de molestia destinado a los contribuyentes necesita, primero, un mandamiento en forma escrita y segundo, que dicho escrito sea emitido por una autoridad competente.

- **Garantía de No Multa Excesiva** (artículo 22 constitucional). El artículo 22 constitucional, en su primer párrafo, contiene algunas prohibiciones como: no imponer una multa excesiva: quedan prohibida las penas de mutilación y de infamia, la

marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, **la multa excesiva**, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

Este precepto se refiere a los actos legislativos que contengan multas exorbitantes, pudiendo declararse la inconstitucionalidad no sólo de la ley, sino del acto administrativo o jurisdiccional que se sustente en ella. Para saber si una ley que establezca una sanción resulta violatoria de la garantía constitucional, es necesario acudir a los criterios sustentados por la SCJN.

El CFF establece diversos tipos de sanciones en porcentajes y cantidades fijas, que son impuestas por infracción a las disposiciones que establecen la obligación impositiva sustantiva y las obligaciones formales; la manera en que se encuentra diseñado el sistema sancionatorio, ha motivado criterios jurisprudenciales en los que algunos preceptos han sido considerados inconstitucionales, por violar la garantía prevista en el artículo 22 constitucional.

I.7.LA DISTRIBUCIÓN DE LAS FUENTES IMPOSITIVAS.

A la razón de dotarlo de los recursos suficientes para ejercer las funciones que en diversas materias le fueron asignadas en la Constitución Política en su carácter de órgano representativo de la Unión de Estados, a través de los tres Poderes; el Poder Ejecutivo las de defensa de la Nación, la atención de la deuda pública, la emisión de moneda, la regulación de la banca y el crédito, el comercio exterior, la ejecución y reglamentación de las leyes y otras; El Poder Legislativo as facultades de aprobar las leyes necesaria para el funcionamiento del régimen nacional; y al Poder Judicial, las jurisdiccionales de control de la constitucionalidad y legalidad de los actos y otras.

Por el incremento de las atribuciones federales, y el desmesurado crecimiento del presupuesto de egresos y el aparato administrativo del Poder Ejecutivo, el Congreso de la Unión ha venido asignándose fuentes de imposición, mediante reformas constitucionales, y por la misma ley impositiva ordinaria.

La tendencia que impulsa a los Estados a depender del presupuesto federal, ha provocado en la actualidad un ambiente de inseguridad, dada la raquítica condición económica de las haciendas estatales y municipales de la República, que cada año quedan al garete, adelgazan e imposibilitan la atención de su problemática regional, pues la mayor parte de su presupuesto se encuentra condicionado a las participaciones federales.

II.- OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO.

Para cubrir las necesidades económicas de nuestro país, de modo simultáneo, el Estado requiere de ingresos y los mexicanos tenemos la obligación de contribuir a los gastos públicos.

Al respecto, el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece:

Son obligaciones de los mexicanos:

I....

II...

III...

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

El Estado tiene diversas fuentes de ingresos, como: impuestos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras, derechos, aportaciones de seguridad

social, ingresos de organismos y empresas, productos e ingresos derivados de financiamiento.

Cabe señalar que uno de los ingresos más importante se obtiene por medio de los impuestos. El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación define y clasifica las contribuciones en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Por su parte la doctrina las clasifica en: impuestos, derechos y contribuciones especiales que incluyen las de seguridad social y las de mejora.

La legislación define los impuestos como la contribuciones establecidas en Ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación, o de hecho, prevista por la misma, y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

La doctrina define al impuesto como una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas.

El carácter del impuesto es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad pública y de naturaleza indivisible.

Dentro del catálogo de contribuciones destacan, como las más importantes, la obtención de los impuestos, entre otros: el impuesto sobre la renta, el impuesto al activo, el impuesto al valor agregado, el impuesto especial sobre producción y servicios.

El impuesto es una prestación que el Estado fija con carácter público y obligatorio para todas las personas físicas y morales, cuya situación jurídica coincide con la ley señalada como hecho generador del crédito fiscal. El impuesto establecido por el Estado no puede dejar de pagarse, pues, en caso de incumplir el contribuyente con su obligación

tributaria, el fisco tiene la potestad para ejercer el cobro coactivo. Además del impuesto, el Estado cobrará los accesorios.

La ley debe aclarar y precisar los hechos, las conductas o acciones que las personas realizan para generar el nacimiento de la obligación. El Estado no puede cobrar impuesto alguno por analogía, ya que debe fincarse con base en las disposiciones que prevengan el hecho.

La obligación tributaria recae exclusivamente sobre el contribuyente al aportar la suma económica exigida por la ley. Esto da por terminado la relación jurídica que surge entre ambos, y volverá a surgir cuando el contribuyente goce de alguna percepción económica que genere la obligación fiscal.

III.- CONCEPCIONES DEL IMPUESTO

El impuesto es el recurso más importante del Estado para la realización de sus objetivos entre los que se encuentra el sostenimiento de las instituciones sociales prestadoras de servicios públicos de primer orden como los de salubridad, educación, justicia, obras públicas, seguridad, entre otras.

En los Estados modernos constituyen toda una exigencia social cuyo antecedente se dio con la expedición de la Carta Magna Inglesa del año de 1215, mediante la cual el antiguo poder del rey de señalar los ingresos y los gastos, fue transferido al parlamento el cual representaba los intereses populares, es decir, que las cargas y los gastos públicos sólo podían ser establecidos mediante un acto de poder encargado de la función legislativa.

El concepto del impuesto ha evolucionado a través del tiempo, desde la época en que no había una noción precisa del gasto público y del Estado mismo, hasta en la que existe una teoría bien elaborada, que busca no sólo la

configuración del fenómeno sino también su justificación y justa aplicación; entre las cuales nos encontramos las siguientes⁷:

- El Impuesto soberanía.- El origen del tributo es la sujeción política, el vencedor de la guerra según el derecho internacional de la antigüedad, adquiría un poder de vida y muerte sobre el vencido.

Los tributos fueron considerados como un medio opresor por la manera en que eran establecidos, es decir se establecían a discreción del emperador y se destinaban a un fondo en el que no se distinguía el erario del fisco privado moderno. Estos eran calculados según las necesidades del imperio, las cuales se estimaban en una ordenanza imperial o indicto, que señalaba lo que habría de precisarse al año siguiente.

El fundamento jurídico del impuesto está relacionado con la soberanía y la subordinación, es decir, es un Estado absoluto de subordinación del contribuyente, en donde disminuye la personalidad del ciudadano y debilita su independencia y su libertad.

- El impuesto como pago privado.- los reyes fueron perdiendo poder al ser incapaces de ejercer control y fue surgiendo una nobleza y un clero dominante, concentrándose a obtener los rendimientos de algunos impuestos como los inmobiliarios. Otros pasaron a ser un derecho de propiedad privada que ni el mismo monarca podría reducir.

Los señores feudales fueron pasando a un primer plano y establecieron gran variedad de tributos a los siervos y vasallos a cambio de la protección en su feudo, entre los que destacaban: el peaje, el pontazgo y otros de carácter

⁷ Uresti Robledo Horacio, “*Los Impuestos en México*”, editorial Taxxx, Pág. 24

personal. También existió la talla a cargo de los plebeyos, que era un tributo en especie sobre los productos de la cosecha, tributos cuando el señor se iba a la guerra y cuando armaban caballero a su hijo, cuando el señor era hecho prisionero se pagaba una tasa de rescate, etc.

El derecho de imposición que era exclusivamente del rey se fue convirtiendo en un poder privado cuyos rendimientos se destinaban a los gastos particulares de los señores feudales de forma que el tributo no obedecía ni siquiera razones del Estado, sino más bien era a exigencias privadas.

- El impuesto donativo o ayuda.- El impuesto fue considerado como una ayuda o regalo al rey. Los gastos de la realeza se redujeron considerablemente, pero a partir del siglo XIII los gastos reales empezaron a crecer, especialmente por las exigencias militares de las constantes guerras; los ingresos eran insuficientes por lo que el rey pidió una serie de subsidios a sus vasallos. Este pedimento fue voluntario, no fue en una forma autoritaria.
- El impuesto precio o cambio.- El impuesto era el precio de la seguridad y constituía un cambio de riqueza por servicios públicos, aunque no existía relación entre el monto de lo pagado y el servicio recibido, es decir, el Estado pagaba o compensaba con servicios públicos aunque fueran de manera colectiva y no existiera medida proporcional entre el pago y el servicio dado.

Esta teoría era conocida como el nombre de contractualista, según la cual el impuesto no es más que el producto del contrato entre el gobierno y el gobernado.

- La concepción comunitaria del impuesto.- Esto surge en oposición a la teoría del impuesto precio o cambio, es decir, el

impuesto era la parte en que cada ciudadano, aplicando el concepto de soberanía nacional, soportaba las cargas de toda clase.

Esta teoría denominada del sacrificio implicaba un peso para el contribuyente, dado que el pago puede ser inferior o superior al servicio recibido. También se puede ver un elemento: el de la solidaridad nacional que nació por exigencias políticas y económicas, es decir, este elemento fue determinado por factores económicos y políticos.

Bajo estos principios de la teoría se encuentran las exenciones a los mínimos de subsistencia y las condonaciones, los impuestos con fines extrafiscales y el destino del impuesto.

Robespierre dice que el impuesto no es un deber sino un derecho de los ciudadanos, y que en el pago del impuesto radica la mejor tutela de la libertad y la independencia política de las clases más menesterosas⁸.

En la actualidad vemos que la mayoría de los Estados no guardan una situación belicosa como en la actualidad o en la Edad Media, de ahí que el impuesto no debe ser autorizado arbitrariamente ni destinarse a satisfacer los gastos privados del gobernante, ni a exorbitantes presupuestos de guerra, sino que el gravamen debe responder las necesidades sociales, y los contribuyentes deben estar en posibilidad de exigir a los gobernantes su mejor distribución y óptima inversión.

III.1.- EL ELEMENTO SUSTANTIVO DEL IMPUESTO

El impuesto es considerado como una figura que adquiere cuerpo en la norma jurídica que permite obtener recursos económicos de los particulares para

⁸ Uresti Robledo Horacio, “*Los Impuestos en México*”, editorial Taxxx, Pág. 31

el gasto público. El Estado emerge como una necesidad de organización de la colectividad, y por eso nace el impuesto como un instrumento indispensable para su subsistencia, en donde el gravamen se sujeta a reglas de justicia, según las cualidades subjetivas u objetivas del obligado.

El ingreso es justificado por las diversas necesidades del Estado, pero lo único que es censurable es la base de la imposición, cuyo grado puede inducir a la resistencia y al repudio, de tal forma que se ha afirmado que la gran parte del éxito de un impuesto depende de la bondad del método seguido en su determinación.⁹

El impuesto ha ejercido en algunos pueblos, gran influencia y ha provocado movimientos de trascendencia en lo político, social y económico. No obstante las manifestaciones de antipatía al impuesto, las reacciones de oposición se dan cuando el gravamen resulta injusto, es malversado o no se invierte adecuadamente; en sociedades en las que los beneficios de la recaudación se reflejan en servicios públicos eficientes se siente la necesidad de contribuir con cierto agrado.

El impuesto implica un movimiento de riqueza, que bien puede formarse de bienes materiales de cierto valor económico o de riqueza estimativa o representativa, es decir, apreciada por el hombre como lo es el dinero que es un signo de cambio.

El Impuesto según Einaudi.- “es el medio con el cual el Estado crea nuevos valores: seguridad, justicia, defensa nacional, cultura, sanidad, unidad de los hombres que habitan en un determinado país”¹⁰.

⁹ Uresti Robledo Horacio, “*Los Impuestos en México*”, editorial Taxxx, Pág. 65

¹⁰ Uresti Robledo Horacio, “*Los Impuestos en México*”, editorial Taxxx, Pág. 67

El legislador en nuestros días, señala que el impuesto es una contribución y que los accesorios como las multas y los recargos participan de su naturaleza. A raíz de esto la literatura desarrollo las más diversas opiniones.

Para Manuel De Juano “el impuesto es una obligación pecuniaria que pesa sobre las personas por su calidad de integrantes de un Estado, requerida legalmente según las normas fundamentales del mismo y muy especialmente conforme a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad, cuya recaudación debe destinarse a satisfacer y costear las necesidades y servicios públicos indivisibles o el déficit de los divisibles, y que se exige a tales personas atendiendo a su capacidad contributiva por tener bienes o rentas en el Estado al que pertenecen”.¹¹

Seligman opina que “un impuesto es una contribución forzada de una persona por el gobierno, para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia a los beneficios especiales prestados”.¹²

Benvenuto Griziotti conceptúa al impuesto como “una exacción coactiva sobre personas o entes que obtienes ventajas generales o particulares por formar parte del Estado, de la Sociedad y la economía nacional y que pagan tributo independientemente de la prestación de los servicios públicos especiales por parte del Estado”.¹³

Podemos encontrar en las definiciones anteriores algunos elementos característicos del impuesto los cuales son: constituye un ingreso para el Estado proveniente del patrimonio del gobernado. De Juano se refiere a una obligación pecuniaria; Seligman a una contribución forzada; y Griziotti a una exacción coactiva. Los obligados son los gobernados en su calidad de integrantes de un

¹¹ Uresti Robledo Horacio, “*Los Impuestos en México*”, editorial Taxxxx, Pág. 68

¹² Seligman, citado por Armando Porras y López. “*Derecho Fiscal*”, Editorial Textos Universitarios, México, 1967, Pág. 51.

¹³ Griziotti, Benvenuto, “*Principios de Política. Derecho y Ciencia de la Hacienda*”, Pág. 281.

Estado, que según De Juano y Griziotti son las personas que obtienen ciertas ventajas.

Otros elementos es el fin que para De Juano y Griziotti son las necesidades y servicios públicos, mientras que Seligman hace referencia a gastos realizados en intereses comunes. Griziotti y Seligman anotan el carácter de prestación del impuesto y señalan la independencia del pago respecto del beneficio a obtenerse. De Juano agrega a su definición los principios de igualdad, generalidad y uniformidad a que debe sujetarse toda carga impositiva.

Por lo tanto se llega a la conclusión que las características del impuestos son el de ser una prestación pecuniaria coactiva derivada de un acto soberano generalmente unilateral compulsivo, a cargo de los gobernados, sujeto a las reglas de generalidad e igualdad, y cuyo fin es la satisfacción de las necesidades sociales sufragadas mediante el gasto público.

El impuesto debe ser general que se aplique y obligue a todas las personas de similar situación, sin discriminación. No es permisible individualizar un impuesto y aplicarlo en forma especial a persona o grupo predeterminado.

El impuesto es obligatorio como lo dispone el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política, lo que de ninguna manera nace por acuerdo de voluntades, o dicho en otra forma, los sujetos obligados no lo son por voluntad, sino por disposición de Ley que es un acto soberano.

Del concepto que ofrece el artículo 31 fracción IV se desprende que el impuesto es una aportación obligatoria generalmente en efectivo, prevista en la ley en forma proporcional y equitativa para satisfacer el gasto público. Por lo tanto, los elementos que debe guardar un impuesto son: Contribución obligatoria en forma de una prestación, porque a cambio del pago no se recibe algo específico, carácter que responde a otro tributo llamado derecho, que es establecido cuando

el Estado presta servicios; Es a cargo de las personas físicas y morales, así como a las unidades económicas que establezca la Ley; El destino es el gasto público; Que el impuesto sea establecido en Ley responde a la intención de evitar las perjudiciales consecuencias de sistemas dictatoriales o monárquicos, y que sean los órganos legislativos, integrados por representantes populares por elección, quienes aprueben las cargas fiscales.

El artículo 2 fracción I del Código Fiscal de la Federación, señala que el impuesto es una contribución establecida en la ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma.

Teóricamente se puede deducir que el impuesto es una prestación pecuniaria coactiva derivada de un acto soberano de imposición unilateral a cargo de los gobernados, sujeto a las reglas de generalidad, igualdad y capacidad económico, cuyo fin es la satisfacción de las necesidades sociales sufragadas mediante el gasto público.

IV.- LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

Las formas o métodos de determinación de la base del impuesto y del monto del impuesto mismo, en la doctrina, se han acuñado diversos conceptos sustanciales de la relación fiscal o tributaria y la obligaciones que ella implica, la legislación se ha enfocado a precisar el momento en que nace o se genera la obligación de contribuir y de enterar el gravamen.

La ley fiscal sólo marca el momento en que nace la obligación de pagar el impuesto, mientras que la ley impositiva ofrece los elementos para determinar la base del gravamen y el monto a pagar, por lo que el legislador excluye las consideraciones teóricas respecto a la concepción de la obligación.

De la Garza, Sergio F. hace referencia a las relaciones jurídicas tributarias y explica la relación sustantiva¹⁴, Margáin Manautou y Sáinz de Bujanda aluden a la obligación tributaria¹⁵.

Respecto de la relación tributaria sustantiva principal se tiene como aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo.

La obligación impositiva en sentido formal y material, es el vínculo derivado de la ley entre el Estado y el particular, que puede general a cargo de éste el cumplimiento de deberes formales o el pago en dinero, especie o servicios, es decir, que el vínculo también puede generar el cumplimiento de deberes formales como la presentación de declaraciones meramente informativas, dictámenes, etcétera, y la elaboración de las operaciones necesarias para precisar si nació el crédito fiscal o no.

La obligación impositiva sustantiva implica la obligación de pagar el crédito fiscal, mientras que la obligación impositiva formal consiste en el cumplimiento de deberes formales como la realización de las operaciones aritméticas necesarias para determinar la base imponible y constatar si existe crédito fiscal.

IV.1.EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El artículo 31 del CFF de 1938 hacía referencia al nacimiento del crédito fiscal y a la obligación tributaria, señalando: el crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con las leyes fiscales den origen a una obligación tributaria para con el fisco federal, como

¹⁴ De la Garza, Sergio F. “*Derecho Financiero Mexicano*”, Pág. 451 y 455.

¹⁵ Sainz de Bujanda, Fernando, “*Hacienda y Derecho*”, Tomo IV, Pág. 11.

puede apreciarse, el legislador hizo mención en un mismo precepto de los conceptos obligación tributaria y crédito fiscal en el momento de su nacimiento.

Las leyes impositivas señalan que se gravan los actos jurídicos como la compraventa, el arrendamiento, el usufructo, la adquisición por fideicomiso, entre otros, atendiendo a alguna manifestación de riqueza como los ingresos y la propiedad o tenencia de bienes; es decir, se gravan hechos como la adquisición, posesión o tenencia de un bien, su importación, e incluso la obtención de un ingreso por premio derivado de una rifa, sorteo o lotería. Cuando sucede alguno de esos acontecimientos nace la obligación impositiva, fiscal o tributaria prevista por la norma, la cual debe determinarse en cantidad líquida, luego, corresponde su pago en el plazo respectivo.

IV.2.DETERMINACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO.

La base del impuesto es la cantidad a la que se aplica la tasa o tarifa prevista en la ley. Es decir, es la cantidad que se grava. La determinación de la base de imposición es el conjunto de actos previstos en la ley, realizados por la autoridad o el particular, tendientes a precisar el valor o la cantidad a la que se aplica la tasa o tarifa.

La determinación por el sujeto pasivo: la determinación de la base de imposición y del monto del impuesto, corresponde a los sujetos mediante declaraciones juradas. Las contribuciones se causan conforme se realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes, y que la determinación corresponde a los contribuyentes. Sin embargo, también hace referencia a la determinación por parte de las autoridades fiscales, la que se realizan mediante el ejercicio de las facultades de comprobación.

La base del impuesto se determina conforme a las disposiciones contenidas en la ley impositiva. Las leyes señalan la obligación del contribuyente o terceros de determinar las contribuciones y enterarlas mediante declaración.

La determinación por la autoridad fiscal: la determinación de los impuestos corresponde a los sujetos pasivos, salvo lo que dispongan las leyes. El fisco puede comprobar si la determinación de la base y el monto a pagar se hicieron conforme a la Ley, y proceder a los ajustes respectivos mediante el ejercicio de sus facultades de fiscalización y liquidación. De igual forma, puede determinar el impuesto a pagar cuando el contribuyente sea omiso.

El artículo 2 de la LSAT dispone: El servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En la consecuencia de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta y eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación.

El artículo 7 de la LSAT establece como facultades: recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable, determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal, vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.

El CFF en varios preceptos hace referencia a la facultad de determinación por la autoridad fiscal, como el artículo 38 que dispone: si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria y la causa leal de la responsabilidad.

IV.3.LA DETERMINACIÓN REAL O CIERTA.

Se denomina real o cierta ya que con base en la documentación comprobatoria, la contabilidad y demás papeles, la autoridad puede precisar en forma exacta la base del impuesto y el monto del gravamen conforme a las reglas previstas en la ley impositiva. La determinación real o cierta puede hacerse conforme a la facultad prevista en la fracción I del artículo 42 que consiste en la rectificación de los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones, es decir, la determinación de la base del impuesto a pagar derivará de la revisión a los datos declarados por el particular, y en caso de error, la labor de la autoridad se concretará a las operaciones aritméticas para precisar la base gravable exacta y el monto del impuesto aplicando la tasa o tarifa.

IV.4.LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA.

Existen en las leyes impositivas diversos preceptos que autorizan a determinar presuntivamente o a presumir la realización de algún hecho, cuando se señala que se presume o considera un supuesto.

La determinación presuntiva de la base de imposición es el acto mediante el cual la autoridad, partiendo de un hecho conocido del sujeto o de un tercero, atribuye consecuencias a un hecho desconocido, si la autoridad desconoce los ingresos acumulables percibidos por el particular, para determinarlos puede partir de una presunción basada en un hecho diferente como sería la totalidad de depósitos efectuados en la cuenta bancaria de un accionista o funcionario de la empresa, cuando en ella se hayan depositado ingresos de la persona moral; o

incluso, puede considerar la información de terceros como los clientes o proveedores.

La determinación se realiza cuando existe una causa que impide a la autoridad conocer con exactitud la base del impuesto, es decir, cuando carece de los elementos necesarios para su exacta o real determinación. Esta forma de imputación es de aplicación exclusiva por la autoridad, y el contribuyente no puede utilizarla pues debe sujetarse a los procedimientos establecidos en las leyes impositivas para la determinación real de la base gravable.

La consecuencia de la determinación presuntiva, salvo casos excepcionales, implica que la base de imposición sea mayor a la que el propio contribuyente hubiera obtenido mediante la aplicación de la ley impositiva.

Para que la autoridad pueda realizar la determinación presuntiva, es necesario que se dé cualquiera de las hipótesis previstas en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, que textualmente dispone que las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, el resultado fiscal, en el régimen simplificado o el remanente distribuible de las personas.

El artículo 56 del Código Fiscal de la Federación, por su parte, señala que los diversos medios para que se pueda realizar la determinación presuntiva con el fin de que las autoridades fiscales calculen los ingresos brutos de los contribuyentes, sus entradas, el valor de los actos, actividades o activo respecto de los que proceda el pago de contribuciones, tales como los datos de contabilidad del contribuyente o los de las declaraciones del ejercicio, la información de terceros como proveedores o clientes es válida, salvo que el contribuyente demuestre su falsedad, la información obtenida por otras autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Pueden utilizarse medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase, las cuales no están definidas en la Ley, por lo que la disposición contraviene el principio de legalidad previsto en el artículo 31 fracción IV constitucional, pues se deja a la autoridad considerar discrecionalmente cualquier elemento.

La información contenida en la contabilidad y en la declaración del ejercicio, el procedimiento es más sencillo, pues se acumula los ingresos contabilizados o declarados, y se aplicará un factor de utilidad y luego la tasa impositiva respectiva, según se trate de ingresos o valor de actos o actividades e incluso del valor de los activos.

La determinación del impuesto consiste en realizar las operaciones aritméticas para fijar en cantidad líquida el monto a enterar. Primeramente nace la obligación impositiva al realizar el particular las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la norma y luego sigue la determinación de la base de imposición que cada Ley establece.

Por el sujeto que realiza la determinación, en el sistema mexicano existen dos clases: la que realiza el contribuyente que puede denominarse autodeterminación y la que efectúa la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación.

De La Garza, Sergio F. expone su concepto de determinación diciendo que “la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que se reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la administración que constata era realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos y en ambos casos por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero una vez valorizada a la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la Ley”.¹⁶

¹⁶ De la Garza, Sergio F. “*Derecho Financiero Mexicano*”, Pág. 556

Las disposiciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimientos que se expidan con posterioridad, y cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

IV.5.EL PERIDODO DE CAUSACIÓN.

Las contribuciones se causan generalmente por ejercicios fiscales de un año con la obligación de efectuar anticipos, salvo excepciones. El artículo 11 del CFF prevé que el ejercicio fiscal anual coincidirá con el año de calendario, y que en el caso de que el contribuyente inicie operaciones después del primero de enero, el primer ejercicio será irregular por los meses en que se realicen las operaciones.

Existen en nuestra legislación impuestos cuyo cálculo no es por ejercicios, y su pago es único y definitivo, tales como los establecidos en la Ley del Impuesto General de Importación, la LISTUA, y algunos previstos en la LISR como los casos de dividendos, ingresos de personas morales no lucrativas, los ingresos por premios derivados de loterías, rifas, sorteos y concursos.

V. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Existen muchas clasificaciones teóricas, según el concepto o manifestación específica que se considere; entre las más importantes clasificaciones están las siguientes:

- Directos e indirectos.- se atiende a criterios de la repercusión según la cual, los directos no se repercuten, mientras los indirectos

sí. Los directos gravan rendimientos mientras que los indirectos atienden consumos.

- Ordinarios y extraordinarios.- dependiendo del el periodo de percepción o la temporalidad o regularidad, en donde los ordinarios son los que se perciben regularmente en cada ejercicio fiscal, mientras que los segundos se perciben por exigencias eventuales para cubrir gastos imprevistos.
- Reales y personales.- los reales toman en consideración ciertos elementos de las cosas como la propiedad o posesión de un bien mueble o inmueble o la naturaleza del acto mediante el que se detenta; los personales atienden al individuo y no a las cosas, es decir, el gravamen se fija tomando en consideración ciertas calidades subjetivas de las personas.
- Especie y dinero.- según la forma de pago, los primeros son verdaderamente excepciones.
- Federales, estatales y municipales.- de acuerdo al ámbito territorial.
- Fijos, proporcionales, progresivos y de derrama.- conforme a la tarifa, los fijos son aquellos que se determinan en función de cantidades determinadas; los proporcionales son establecidos en cuotas o porcentajes, como en el ISR al ingreso de las sociedades mercantiles y como el IVA. Los progresivos se integran de una tarifa con determinado número de renglones, de manera que en los extremos se incluyan los de menor y mayor base de imposición. Los impuestos de derrama no existen, pues los actuales gravámenes federales se fijan en función de cuotas proporcionales o tarifas progresivas. La cuota de derrama se utiliza en contribuciones de mejoras y se encuentra establecida en algunas legislaciones estatales y municipales.
- Fiscales y extrafiscales.- atendiendo al fin, el cual los primeros tienen el propósito de acrecentar el tesoro público y lograr la recaudación más cuantiosa posible. Los impuestos con fines extrafiscales tienen un propósito adicional, como lo es el estímulo con tasas reducidas, o evitar actividades mediante tasas altas,

como el impuesto general de importación que se establece en función de cuotas proporcionales que en ocasiones tienden a debilitar el interés por lo ultramontano, con el firme propósito de proteger la economía nacional.

- Ad valorem y específicos.- de acuerdo con el tipo de tasa, en las ad valorem se considera el valor económico del objeto al que se aplica una cuota proporcional, en tanto que en las específicas se dispone de una cuota exacta por unidad; estas tasas se aplican en los impuestos al comercio exterior.

V.1.LOS SUJETOS DEL IMPUESTO.

En la relación impositiva intervienen un sujeto pasivo y un sujeto activo. El sujeto activo, beneficiario o acreedor del impuesto es el Estado. Los ingresos provienen de las economías particulares para sufragar los gastos públicos señalados en el presupuestos de egresos, y que pueden ser tanto los de la administración como la delegada.

El sujeto activo: El artículo 31 fracción IV constitucional se establece que son obligaciones de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios.

Doctrinalmente se distingue entre el poder fiscal, tributario o impositivo y la competencia fiscal, tributaria o impositiva. El poder fiscal es la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.¹⁷

El poder impositivo corresponde al ente que posea un órgano dotado de facultades legislativas, que en el sistema mexicano es el Congreso de la Unión, en

¹⁷ De La Garza, Sergio F. “*Derecho Financiero Mexicano*”, Editorial Porrúa, S.A., México, 1990, Pág. 207.

su artículo 73 fracción VII constitucional establece que es facultad del Congreso imponer las contribuciones que basten a satisfacer el presupuesto.

El titular del Poder Ejecutivo también puede ejercer el poder impositivo, pues conforme al segundo párrafo del artículo 131 constitucional. Tiene facultades para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de importación o exportación expedidas por el Congreso de la Unión.

En el establecimiento de los impuestos interviene el Congreso, a través de la expedición de las leyes, ya que los impuestos deben ser fijados en acto legislativo; posteriormente, en la recaudación e inversión de fondos intervienen el Ejecutivo y por último, el Poder Judicial en la resolución de los conflictos que se susciten entre el fisco y el particular, y en determinada materia el TFF.

Sujeto Pasivo: El sujeto pasivo o deudor generalmente es la persona física o moral que realice las situaciones jurídicas o de hecho que la Ley señala como gravadas. El deudor en la obligación impositiva puede ser el Estado mismo, que en esencia es el acreedor.

Margáin Manautou señala que “las responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos, bien porque el sujeto haya originado el nacimiento del crédito fiscal, o bien porque él haya sustituido al deudor primitivo voluntariamente o por imperio de la Ley”.¹⁸

V.2.LA LEGISLACIÓN FEDERAL.

El artículo 31 fracción IV constitucional establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios.

¹⁸ Margain Manautou, Emilio, “*Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*”, Editorial Porrúa S.A., México, 1997, Pág. 257.

El artículo 1 del CFF precisa que son sujetos pasivos las personas físicas y morales obligadas al pago de un impuesto.

El artículo 2 fracción I del CFF, al establecerse el concepto descriptivo del impuesto, de nueva cuenta se señala que los obligados son las personas físicas y morales.

La ley hace una distinción entre los nacionales residentes en el país y a los residentes en el extranjero. El artículo 9 del CFF señala quienes se consideran residentes en territorio nacional y que son: las personas físicas que: A) hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país; las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción; y las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva. Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes. B) los extranjeros.- en la constitución de 1857, el artículo 33 expresamente obligaba a los extranjeros a contribuir a los gastos públicos. En la Constitución actual no existe precepto expreso, lo que no ha sido problema para que el Congreso de la Unión apruebe leyes en las cuales se graven a los nacionales como a los extranjeros.

V.3.EL OBJETO.

Manuel De Juano entiende por “objeto de la obligación fiscal, la medida de riqueza que interesa a la obligación fiscal, vale decir, la que sirve para medir el

impuesto, o en otros términos la manifestación de riqueza que constituye su materia”.¹⁹

Ernesto Flores Zavala señala que “el objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, y que las fuentes del impuesto son los bienes o la riqueza de los que se saca la cantidad necesaria para pagar el impuesto”.²⁰

Entre la fuente y el objeto del impuesto, la fuente es la riqueza y el objeto es gravar esa riqueza o alguna de sus manifestaciones. Conforme el artículo 2 del CFF, los sujetos se encuentran obligados al pago de la presentación, cuando su situación jurídica o de hecho coincida con la prevista por la norma jurídica. Como puede apreciarse, el precepto contempla las situaciones jurídicas y las de hechos.

V.4 CUOTAS Y TARIFAS.

Según Flores Zavala la “cuota proporcional existe cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base”.²¹

La llamada cuota progresiva, que se encuentra en tarifas, es una cuota proporcional que aumenta conforme se incrementa la base gravable. Es llamada así porque se encuentra en las tarifas progresivas que atienden a varias categorías o renglones asignando a cada una de ellas una cuota proporcional mayor conforme aumenta la base. La cuota regresiva es la que se encuentra en las tarifas y disminuye al aumentar la base imponible.

La cuota de derrama, que es una cuota proporcional en la cual primeramente se determina el monto que es el fisco persigue recaudar, para luego distribuirlo entre los sujetos mayormente beneficiados.

¹⁹ De Juano, Manuel, “Curso de Finanzas y Derecho Tributario”, Tomo I, Pág. 299.

²⁰ Flores Zavala, Ernesto, “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, Pág.110

²¹ Flores Zavala, Ernesto, “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, Pág.114

Estas cuotas de derrama establecidas para obtener el costo de la obra en función del beneficio que reporta el aumento de valor de un inmueble, no son equitativas al establecerse distinciones en la naturaleza de los inmuebles y al gravar a determinados particulares que se encuentran en el campo de ejecución de la obra pública que finalmente beneficia a la colectividad.

La cuota fija es la que se presenta en cantidad determinada y se aplica por cada unidad gravada, también existen las cuotas fijas formando parte de las tarifas progresivas. La cuota fija es la que se señala en la ley en cantidad exacta, la cual debe pagarse según la unidad tributaria que se establezca. Esta cuota se aplica fundamentalmente en los derechos y algunos impuestos como el ya desaparecido del timbre y en el que grava la importación de mercancías.

Las tarifas contienen cuotas en cantidades o en porcentajes, y se presentan regularmente en un cuadro donde se establecen en orden ascendente o descendente las distintas bases impositivas.

VI.- LOS ACCESORIOS DE LOS IMPUESTOS.

Son aquellos ingresos extraordinarios que el Estado tiene derecho de percibir por la infracción de los contribuyentes a las disposiciones fiscales. El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación menciona que son accesorios de las contribuciones los recargos, las sanciones y los gastos de ejecución. Se aclara que la actualización de las contribuciones participa de la naturaleza de éstas:

- a) Recargos. Son considerados aquellos intereses que el fisco deja de percibir por el tiempo en que el particular no cubrió la contribución.
- b) Sanciones. Son precisamente los castigos a que se hace acreedor el contribuyente por el incumplimiento de una obligación fiscal. La sanción puede ser económica, con la intención de forzar al particular a no seguir incumpliendo con sus obligaciones.

- c) Gastos de ejecución. No son otra cosa más que los honorarios en que incurre el fisco al realizar su actividad de cobro. Al particular se le cobra el importe de los gastos que origina la diligencia de cobro por motivo de su incumplimiento, y
- d) Actualización de contribuciones. Consiste en traer a pesos actuales el monto de la contribución no enterada en su momento.

VI.1.MULTAS.

Las multas son accesorios de las contribuciones, siendo exigibles tanto el principal como la sanción, en caso de incumplimiento.

VI.2EL DESTINO DE LOS IMPUESTOS.

En lo correspondiente al destino de los impuestos, encontramos dos obligaciones: la primera, por parte del Estado, traducida en el mandato constitucional de reservar los impuestos para el pago del gasto público, ya sea de la Federación, de los estados o municipios; la segunda, por parte de los mexicanos de enterar los impuestos conforme a las leyes expedidas que los establezcan.

Para cubrir el gasto público se requiere que previamente la Cámara de Diputados haya autorizado el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Rafael de Pina Vara define al gasto público como: “la suma de dinero abonada para la satisfacción de las necesidades públicas previstas en el presupuesto del Estado o de las corporaciones”.²²

Por otro lado, la legislación indica qué es el gasto público en el artículo 2 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal: el gasto público federal

²² De Pina Vara, Rafael, “*Diccionario de derecho*”, Porrúa, México, 1989, p. 284.

comprende las erogaciones por concepto de gastos corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo de deuda pública, y por concepto de responsabilidad patrimonial, que realizan:

- El Poder Legislativo,
- El Poder Judicial,
- La Presidencia de la República,
- Las Secretaría de Estado y Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República,
- El Departamento del Distrito Federal,
- Los organismos descentralizados,
- Las empresas de participación estatal mayoritaria,
- Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal o alguna de las entidades, mencionadas en las líneas anteriores.

VI.3.PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Las contribuciones deben regirse por diversos principios que, a decir de los doctrinarios, son siempre vigentes. Con base en ellos, el sistema impositivo tendrá más eficiencia y los contribuyentes gozarán de seguridad jurídica.

Adam Smith señala que los habitantes de una Nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a su capacidad económica.²³

La doctrina mexicana considera que una ley es privativa cuando es concreta e individual o personal, ya que su vigencia está limitada a una persona o determinado

²³ Del Libro V de Adamn Smith, citado por Emilio Margáin Manautou, “*Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*”, Porrúa, México, 1985, p.21.

grupo; carece, por tanto, de los atributos de impersonalidad e indeterminación particular que da peculiaridad a toda ley.

Los principios de las contribuciones elaborados por Adam Smith es su libro La riqueza de las naciones, son justicia, certidumbre, comodidad y economía:

1. El principio de justicia. Los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas. Todo aquel que tenga la manera de contribuir al sostenimiento del Estado, debe pagar conforme a su capacidad, su posibilidad y alcance económico.

Si un contribuyente es gravado con imposiciones fiscales que rompan la necesaria armonía entre su posibilidad económica y el monto de las prestaciones fiscales exigidas, se estará frente a una contribución injusta, porque carece de proporcionalidad y equidad.

De la observancia del principio de justicia se desprende dos principios:

- Principio de generalidad. Significa que todos aquellos que tengan capacidad contributiva, y cuya situación coincida con el hecho generador del crédito fiscal señalado en la ley, están obligados al pago de contribuciones.
- Principio de uniformidad. Implica que toda las personas sean iguales frente al tributo.

2. Principio de certidumbre. Toda contribución debe contar con sus principales elementos, de tal manera que se eviten arbitrariedades por parte de la administración pública.

El legislador debe precisar con claridad el sujeto de la contribución, su objeto, tasa, cuota, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables.

3. Principio de comodidad. Toda contribución debe recaudarse en tiempo y de la manera en que más convenga hacer su pago al contribuyente. El propósito es que el sacrificio en el pago de los impuestos se disminuya lo menos posible, en este caso, por conducto del Legislador, al facilitar la forma y fecha de pago al contribuyente.

4. Principio de economía. Consiste en que los tributos no impidan a la población la obtención de un ingreso que no es necesario para el Estado.

VII. CONCLUSION

Nuestra Constitución establece las garantías individuales, además de marcar los deberes jurídicos y los derechos de todos los mexicanos. Lo anterior implicando también ciertas obligaciones, siendo una de ellas la de contribuir económicamente con el país, y otra, el modo de realizar dichas aportaciones.

Al reflexionar sobre el tema, se puede observar la importancia que reviste, en un estado de derecho, la adecuación de las normas jurídicas a las conductas, siendo imperante la estricta aplicación de las mismas, ya que se debe adecuar las infracciones con las sanciones establecidas en las leyes fiscales.

Por lo que la Autoridad debe contar con la facultad constitucional para hacer cumplir sus determinaciones y máxime tratándose de la recaudación de contribuciones, pues, en caso contrario, al no existir el poder sancionador, difícilmente los particulares contribuirían al gasto público.

Así mismo, el régimen jurídico de los impuestos implica una relación estrecha a las normas ordinarias constitucionales relacionadas con el objeto del impuesto, los sujetos, la base de imposición, las cuotas o tarifas, el pago y sus diversos elementos formales y materiales.

Sólo mediante la Ley puede destinarse un impuesto a un fin específico, señalando que al margen de lo que se debe entender por gasto público -el que satisfaga necesariamente colectivas o individuales-, y si diferentes pagos realizados por los ciudadanos son gastos que satisfacen una necesidad particular o debe considerarse como un rubro de previsión social, no se debe de perder de vista que no debe existir inconveniente alguno en autorizar que el monto recaudado de un impuesto se destine a un servicio público especial, pues la prohibición estriba en que no se destine a gastos que beneficien a particulares determinados.