

## CAPÍTULO III

### ELEMENTOS LEGALES Y ESCENCIALES DE LOS TRIBUTOS Y SU CLASIFICACIÓN

SUMARIO: 1. Fundamento Constitucional de las Contribuciones. 2. Definición Doctrinaria de los Impuestos. 3. Definición Legal de Impuesto. 3.1 Clasificación de los Impuestos. 3.1.1 Impuestos Directos e Indirectos. 3.1.2 Impuestos Reales e Impuestos Personales. 3.1.3 Impuestos Específicos e Impuestos Ad Valorem. 3.1.4 Impuestos Generales e Impuestos Especiales. 3.1.5 Impuestos con Fines Fiscales e Impuestos con Fines Extrafiscales. 4. Elementos del Impuesto. 4.1 Sujetos. 4.1.1 Sujeto Activo. 4.1.1.1 El Poder Tributario. 4.1.2 Sujeto Pasivo. 4.2 Objeto. 4.3 Base. 4.4 Tasa o Tarifa. 4.5 Época de Pago. 5. Obligación Tributaria. 5.1 El Hecho Imponible como Elemento Esencial de la Obligación Tributaria. 5.1.1 Elementos del Hecho Imponible. 5.1.2 Elemento Objetivo. 5.1.3 Elemento Subjetivo. 5.1.4 Elemento Espacial. 5.1.5 Elemento Temporal.

De conformidad con lo analizado en los capítulos anteriores en donde establecemos los conceptos de Derecho Tributario, sus elementos y los principios tributarios, tanto en términos de la legislación mexicana como para los doctrinarios, relacionado de forma directa con los conceptos y diferencias entre los principios de proporcionalidad y equidad, concluyendo que cada uno de estos principios es independiente del otro y el correspondiente comparativo entre ambos. Es de suma importancia seguir con el estudio de los siguientes conceptos en el presente capítulo:

Como primer elemento de estudio, es necesario analizar la disposición constitucional contenida en la fracción IV del artículo 31 que señala como obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos en los tres niveles de Gobierno, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes;

Continuaremos nuestro análisis atendiendo a lo que dice la doctrina respecto de los impuestos;

Una vez hecho esto y siguiendo con la jerarquía de las leyes, establecidas en el artículo 133 de la Constitución, es menester de este estudio analizar el contenido del artículo 2 del Código Fiscal en donde encontramos la clasificación de las contribuciones. Cabe señalar, que en este cuerpo de leyes, no se hace mención al concepto de contribución, señalado a través de la costumbre a las contribuciones de forma similar al concepto de impuestos;

Por último, estudiaremos la clasificación tanto legal como doctrinal de los impuestos y estableceremos los elementos constitutivos de los mismos.

## 1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

Como anteriormente mencionamos, los principios fundamentales de todo orden jurídico, se encuentran establecidos a través de lineamientos de observancia general, los cuales se encuentran consagrados en la Constitución. Dentro de dicho ordenamiento tenemos los principios que rigen a las contribuciones, para lo cual el Art. 31 de la Constitución nos dice lo siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: (... )

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

Del anterior precepto constitucional, se desprenden los principios constitucionales los cuales ya han sido analizados en capítulos anteriores. Dichos principios a los cuales nos referimos son los siguientes: Principio de Obligatoriedad, Principio de Legalidad, Principio de Proporcionalidad, Principio de Equidad, Principio de Vinculación con el Gasto Público y por último el Principio de Capacidad Contributiva el cual como ya estudiamos no está enunciado en dicho Artículo pero se entiende de manera implícita.

Por todo lo expuesto hasta este momento, podemos decir que toda contribución, para ser considerada como legal, debe de cumplir con los principios enunciados en la Constitución, pero como vemos en dicho precepto no encontramos la definición de lo que es una contribución, debido a esto es necesario acudir tanto a la doctrina como a las leyes especiales de la materia para poder llegar al conocimiento de lo que para el efecto de nuestro estudio se debe de considerar una contribución<sup>1</sup>.

## 2. DEFINICIÓN DOCTRINARIA DE LOS IMPUESTOS.

Es importante mencionar que existen tantas definiciones de impuestos en la doctrina como tratadistas o especialistas en Materia Fiscal, es decir, existe una gran cantidad de tratadistas que han trabajado para definir el término impuesto, es por eso que a lo largo de nuestra investigación nos topamos con gran cantidad de definiciones o conceptos relativos a lo que es un impuesto, debido a esto, nos dimos a la tarea de seleccionar aquellas definiciones las cuales resolvían de mejor manera dicha interrogante.

---

<sup>1</sup> Es importante mencionar que para efectos de este estudio, utilizaremos de forma indistinta el término contribución y el término tributo, es decir, en este trabajo de investigación ambos términos poseen el mismo significado.

Adolfo Arrijoa Vizcaino nos da una definición sobre el término en estudio basándose en la definición establecida en el Código Fiscal de la Federación de 1966 que al respecto com esta lo siguiente: “Son im puestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y m orales, para cubrir los gastos públicos”.<sup>2</sup>

Por su parte Sergio Francisco de la Garza nos dice que el Impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex-lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.<sup>3</sup>

Para José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, el impuesto es definido como una prestación coactiva, generalmente pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realicen determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.<sup>4</sup>

Y por último citaremos a Dino Jarach el cual aterriza muy bien este concepto sosteniendo lo siguiente:

Llámesese impuesto el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva – independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre los cuales se transfiere – o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familia, monto total de ingresos y fortunas.<sup>5</sup>

---

<sup>2</sup> Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 22da Edición, 1997, Pág. 352

<sup>3</sup> De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1985, Pág. 377.

<sup>4</sup> Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. *Curso de Derecho Tributario*. Editorial Edersa. Madrid, 1991. Pág. 190.

<sup>5</sup> Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires Argentina, 1996. Pág. 255.

En consecuencia, tomando en consideración las definiciones antes mencionadas, podemos concluir diciendo que los tributos son auténticas contribuciones que los gobernados tienen el deber de aportar al Estado y que a su vez, éste tiene la obligación de exigirles, para solventar las necesidades sociales y el gasto público generado por la organización política social, que tiene como finalidad la obtención del bien común y el cumplimiento de sus fines.

### 3. DEFINICIÓN LEGAL DE IMPUESTO.

Por su parte, de acuerdo con el Artículo 2º del Código Fiscal, las contribuciones se dividen en: Impuestos, Derechos, Contribuciones de Mejora y Aportaciones de Seguridad Social. Textualmente, dicho artículo al respecto nos dice:

Artículo 20.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

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

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Artículo 1o.

Del contenido en el artículo mencionado, podemos decir lo siguiente:

Con relación a la primera fracción del artículo citado, en la cual se trata de describir lo que es un impuesto, tenemos que decir que aunque no es muy claro lo que dicha fracción quiere dar a entender, se desprende que el pago de un impuesto no representa para el causante la recepción automática e inmediata de una contraprestación como sucede con otras contribuciones, particularmente con los derechos y las contribuciones especiales. Cabe destacar que dentro de la definición que dicha fracción nos da, cabrían las figuras de aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejora, pues no nos da un elemento que diferencie cada uno de dichos tributos.

Por su parte, al analizar la fracción II del mismo artículo podemos decir que las aportaciones de seguridad social, son aportes económicos que deben de hacerse al Estado para que éste cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece el Artículo 123 de la Constitución. Es necesario decir que desde nuestro punto de vista dichas aportaciones se encuentran establecida en el Código Fiscal con el objeto de facilitar su cobro, es decir, tienen el carácter de contribución con el fin de dotar al Estado de los elementos necesarios para cobrarlas de forma oportuna.

Siguiendo con la lectura del citado Artículo 2° del Código Fiscal, nos encontramos con su fracción III, la cual nos habla sobre las contribuciones de mejora, las cuales las debemos de entender como aquella figura tributaria que se utiliza para la satisfacción de los gastos que se originen por los servicios de carácter general divisibles, es decir, en obras o servicios que benefician a toda la colectividad pero que en forma específica favorecen a determinados individuos, siempre y cuando con su sola explotación no se pueda recuperar el costo de la obra o servicio, en estos casos es cuando surgen dichas contribuciones, dicho en otras palabras se paga por el beneficio que de forma directa adquiere el particular por la obra realizada o el servicio prestado.

Y por último la IV fracción del mismo Artículo nos habla sobre los derechos, los cuales los podemos entender como aquellas cantidades de dinero que se pagan al Estado por motivo de una contraprestación de un determinado servicio.

En conclusión podemos decir que el artículo en estudio no nos da una definición clara sobre cada una de las clasificaciones que el Código nos da de las contribuciones, lo único que a nuestro juicio hacen los legisladores es definir cada uno de los conceptos por exclusión, como nos dice Margáin Manautou: “Por exclusión se precisa cuando se está frente a un impuesto”<sup>6</sup>, lo cual nos deja con una laguna enorme para determinar cuando estamos en presencia de un impuesto, de un derecho, de una aportación de seguridad social o de una contribución de mejora, puesto que, como dijimos en párrafos anteriores, no hay un elemento que diferencie a cada contribución de la que se habla.

---

<sup>6</sup> Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa, México, 13ª Edición, 1997, Pág. 56.

Es por eso que desde nuestro punto de vista, lo que debería de aclarar el Código es, que los impuestos son aquellas acciones que estando en la Ley, las cuales son denominadas Presupuestos de Hecho, al realizarse se convierten en una situación jurídica de hecho, la cual a su vez pasa a ser una obligación tributaria momento en el cual el impuesto es exigible, de tal forma se distinguiría a los impuestos de las demás contribuciones de las que se habla en este Artículo 2º.

### 3.1. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

Como estudiamos anteriormente, la legislación mexicana específicamente en el Código Fiscal en su Artículo 2º, a clasificado las contribuciones en cuatro grupos diferentes, pero dicha clasificación, para efectos de este estudio consideramos que se queda corta, es decir, que no nos define de forma precisa las distintas contribuciones que existen en nuestro país, es por eso que necesitamos del apoyo de la doctrina para entender de forma completa el alcance de dicha clasificación y por lo tanto comprender el contenido de cada una de las distintas contribuciones.

Existen muchas clasificaciones sobre las contribuciones las cuales se han ido dando a través de los años. Para efecto de este estudio, nos apoyaremos en la clasificación citada por el gran autor Emilio Margáin Manautou, el cual propone la siguiente clasificación:

Impuestos Directos e Indirectos.

Impuestos Reales e Impuestos Personales.

Impuestos Específicos e Impuestos “Ad Valorem”.

Impuestos Generales e Impuestos Especiales.

Impuestos con fines fiscales e Impuestos con fines extrafiscales.



### 3.1.1. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.

Sobre este tipo de impuestos podemos decir como atinadamente nos dice Arrijo Vizcaino que: “... los tributos directos son los que inciden sobre utilidades o rendimientos; en tanto que los indirectos son los que van a gravar operaciones de consumo.”<sup>7</sup>

En otras palabras lo que podemos decir en torno a esta clasificación es que los impuestos directos son los que gravan las ganancias o las utilidades y por otro lado los impuestos indirectos tienen incidencia en los ingresos que provienen en operaciones relativas al consumo.

### 3.1.2. IMPUESTOS REALES E IMPUESTOS PERSONALES.

Tomando las ideas de Sergio Francisco de la Garza, tenemos que son impuestos reales aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuestos sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.<sup>8</sup>

Es decir, que los impuestos reales se desatienden de las personas y exclusivamente se centran en los bienes o las cosas que gravan.

En cambio los impuestos personales son aquellos que en principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia.<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 22da Edición, 1997, Pág. 514.

<sup>8</sup> De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1985, Pág. 389.

<sup>9</sup> *Ibid.*, Pág. 390.

En conclusión podemos decir que los impuestos personales a diferencia de los reales son los que atienden a las personas, a los contribuyentes, como los pagadores del mismo.

### 3.1.3. IMPUESTOS ESPECÍFICOS E IMPUESTOS AD VALOREM.

Al respecto sobre dicha clasificación, Arrijo Vizcaino nos dice lo siguiente:

Los tributos específicos son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden, para su correspondiente determinación en cantidad líquida, al peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado. En tanto que los ad-valorem, para el mismo fin, exclusivamente atienden al valor o precio del propio objeto gravado.<sup>10</sup>

Cabe destacar que este tipo de impuestos solo los encontramos en la Legislación Aduanera, debido a que en ella se encuentran reguladas las operaciones de importación y exportación sobre las cuales recaen estos impuestos.

### 3.1.4. IMPUESTOS GENERALES E IMPUESTOS ESPECIALES.

Al respecto Margáin Manautou nos dice: “El impuesto general es el que grava actividades distintas, pero que tienen de común que son de la misma naturaleza. En cambio, el impuesto especial es el que grava a determinada actividad.”<sup>11</sup>

### 3.1.5. IMPUESTOS CON FINES FISCALES E IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES.

Y por último tenemos esta clasificación, la cual es el motivo de esta investigación debido a que consideramos que es un tema que no está bien regulado en nuestro país.

---

<sup>10</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 22da Edición, 1997, Pág. 516.

<sup>11</sup> Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 13ª Edición, 1997, Pág. 71.

Al respecto Emilio Margáin nos dice lo siguiente:

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto, y los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen, no con el ánimo o deseo de que produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, etc.<sup>12</sup>

En este orden de ideas podemos ver como esta clasificación es de suma importancia y al estudiar anteriormente la clasificación que nos da la ley sobre las contribuciones, no la encontramos, lo cual quiere decir que en nuestro país, este tema sobre los ingresos cuya finalidad no va dirigida al gasto público son poco valorados.

#### 4. ELEMENTOS DEL IMPUESTO.

Aparte de los Principios Constitucionales a los que se tienen que sujetar los impuestos, existen una serie de elementos que deben de integrar a las contribuciones y que son de gran importancia para entender el contenido completo del término en estudio. De dichos elementos se habla en las definiciones antes mencionadas y la propia Suprema Corte en un criterio nos afirma la importancia y trascendencia de tales elementos, dicho criterio dice:

---

<sup>12</sup> *Ibid.*, Pág. 71.

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por Ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la Ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.<sup>13</sup>

Del anterior criterio concluimos que no solo los tributos deben de cumplir con los principios expresados en la Constitución para que estos sean considerados como legales, sino que también, la Suprema Corte anexa 5 elementos más, los cuales son indispensables para lograr la legalidad de todo tributo.

#### 4.1. SUJETOS.

En la relación jurídica tributaria existen dos sujetos que representan la base fundamental del deber tributario, los cuales son: el acreedor, al cual se le identifica como el sujeto activo, ya que tiene la potestad y la obligación de establecer y requerir el pago de la contribución, cuando hablamos de dicho sujeto nos referimos al Estado, el cual puede actuar en cualquiera de sus tres niveles, sea federal, estatal o municipal, pero para efectos de este estudio únicamente nos enfocaremos a su potestad federal.

---

<sup>13</sup> IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Séptima Época, Primera Parte. Pág. 172.

Y por otro lado tenemos al deudor del gravamen, o sujeto pasivo, y cuando nos referimos a este sujeto estamos en presencia de una persona física o moral, ya sea esta última privada o pública. Cabe mencionar que en esta figura de sujeto pasivo las personas a las que nos referimos pueden ser las generadoras directas del acto gravado o mejor dicho cuya situación coincide con el hecho generador de la contribución y por lo mismo está obligada a realizar el pago, o pueden ser obligados solidarios<sup>14</sup> de los mismos.

---

<sup>14</sup> Artículo 26 del Código Fiscal.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte de interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este Artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

#### 4.1.1. SUJETO ACTIVO.

El impuesto, como cualquier otro tributo una vez que se ha llevado a cabo el presupuesto de hecho previsto por la Ley impositiva, es decir que se ha llevado a cabo el hecho generador, surge la obligación fiscal y, por tanto, hay un sujeto activo y uno pasivo, el activo siempre será el Estado y el pasivo será la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo a lo que dispone la Ley está obligada al pago del tributo.

En el Derecho Tributario, existe sólo un sujeto activo en la obligación fiscal es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria, que es uno de los atributos de esa soberanía.<sup>15</sup>

---

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del Artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (Se deroga).

XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.

<sup>15</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Editorial Harla, México, 1999, Pág. 131.

La doctrina dice que en algunos casos como en la prestación de servicios públicos o sociales, o bien la explotación de bienes o recursos de propiedad nacional, algunos organismos independientes del Estado, pero que colaboran con él en la administración pública realizando funciones atribuibles originalmente al Estado pueden actuar como sujetos activos, siempre y cuando el Estado lo autoriza y se encuentre dentro de los límites de la ley que le delega esta función en un determinado territorio o en una determinada categoría económica.

En la organización del Estado Mexicano. Los sujetos activos son: La Federación, las Entidades locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios.

Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud: la Federación y las Entidades locales, salvo algunas limitaciones constitucionales que analizaremos en su oportunidad, pueden cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos.<sup>16</sup>

Para determinar quién es el sujeto activo de la obligación tributaria, debemos recordar que el estado cuenta con las potestades de imperio que le dan la constitución política y todo el ordenamiento jurídico, es decir, es la persona cuya voluntad, en la búsqueda de la consecución de sus fines, va a privar sobre los intereses de algún administrado en forma particular, siendo en consecuencia que el estado en cualquiera de sus manifestaciones va a ser el sujeto activo de la obligación tributaria por excelencia. La mayoría de los autores coinciden en que el sujeto activo de la obligación tributaria no se define por que sea el que percibe los ingresos de las cargas tributarias, sino, por la circunstancia de que el ordenamiento jurídico le atribuya esa facultad tributaria.

---

<sup>16</sup> Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, México, 1985, Pág. 53.

#### 4.1.1.1. EL PODER TRIBUTARIO.

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

El poder tributario, es la potestad jurídica que tiene el Estado para establecer las contribuciones, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. Es importante mencionar que, el poder tributario es exclusivo del Estado.

Es la facultad que tiene el Estado a través de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar parte de su patrimonio para el ejercicio de las funciones que le están encomendadas.

El Estado ejerce el poder tributario, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, conforme a los artículos 72 en su fracción h) y 74 de Constitución, en donde actuando soberanamente y de manera general y en observancia del principio de legalidad, determina cuáles son los hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

De tal forma que el poder tributario se ejerce por el Poder Legislativo, cuando expide las leyes reglamentarias de cada contribución y cuando cada año señala en virtud de la Ley de Ingresos, cuáles de esas contribuciones van a estar en vigor en cada año fiscal dentro de los plazos marcados en los artículos 65 y 66 de la Constitución Federal.

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



Por último, el Estado ejerce el poder tributario a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Ejecutivo y el Legislativo.

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

#### 4.1.2. SUJETO PASIVO.

Es aquella persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la Ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero.

El sujeto pasivo es la persona física o moral que por disposición de Ley, tiene a la realización del hecho imponible la obligación de pagar una carga tributaria. Las situaciones jurídicas o hipótesis normativas que prevé el legislador para que en su cumplimiento nazca la obligación tributaria deben ser una muestra o reflejo de capacidad contributiva. El legislador debe ser muy cuidadoso en la determinación de los hechos imponibles, ya que no todos los actos o contratos son una muestra de riqueza.

Hay ocasiones en que el sujeto pasivo de la obligación fiscal, no es siempre la persona a quien efectivamente la Ley señala como el que paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace. En este sentido el legislador tributario le imputa cierta capacidad contributiva para que sustituya o se obligue con el sujeto pasivo al cumplimiento de alguna obligación. Pero sólo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la Ley Tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal nos dice para determinar el tipo de responsabilidad de quien paga la deuda impositiva llamará “deudor” a quien deba en definitiva soportar una disminución patrimonial para cubrir el crédito del Estado y denomina “responsable” a quien la Ley designa como sujeto pasivo de la obligación hacia el Estado.

En este orden de ideas, las leyes sustantivas contienen las manifestaciones que obligan a los contribuyentes que pueden ser desde personas morales extranjeras o nacionales, personas físicas o personas morales con fines no lucrativos principalmente. En consecuencia el 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. La persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable es el sujeto pasivo, es decir, el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona, física o jurídica, a la cual la Ley le ha encargado el cumplimiento de la prestación, pudiendo ser el contribuyente o un tercero, ya que el código tributario es claro en manifestar que por disposición expresa de la Ley, algunas personas pueden ser responsables sin tener carácter de contribuyentes.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Rodríguez S., Rigoberto, en red, [www.Infoasesoria.com](http://www.Infoasesoria.com)

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

Por lo anteriormente señalado, “cabe considerar que los sujetos pasivos son deudores tributarios, titulares de la obligación principal, junto a los que pueden estar otros deudores que serán titulares de prestaciones de pago distintas a la obligación principal o porque asuman el pago de ésta a falta de su ingreso por los sujetos pasivos”.<sup>19</sup>

Resulta importante distinguir entre el sujeto pasivo del impuesto y el pagador del impuesto, ya que no siempre son la misma persona. Podemos ver esta diferencia principalmente en los impuestos indirectos, en donde el sujeto pasivo del impuesto lo es el individuo cuya situación coincide con lo que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, y el pagador del impuesto es aquel que paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago. Así por ejemplo tenemos el caso del impuesto al valor agregado (IVA), que en el supuesto de una enajenación de un bien, el sujeto pasivo del impuesto lo es el que enajena, el vendedor, el cual solamente retiene el impuesto causado, sin que afecte a su patrimonio, siendo el consumidor el sujeto pagador del impuesto.

---

<sup>18</sup> Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, México, 1985, Pág. 54.

<sup>19</sup> García de la Mora, Leonardo y Miguel Ángel Martínez Lago. *Derecho Financiero y Tributario*, Ed. J.M. BOSH, Barcelona, 1999, Pág. 140.

En consecuencia, podemos decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la Ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero.<sup>20</sup>

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

#### 4.2. OBJETO.

El objeto del impuesto se concreta como la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Los impuestos, como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho o el hecho generados previstos por la Ley, surge la obligación fiscal, en la cual hay un sujeto pasivo y un sujeto activo, siendo siempre el sujeto activo el Estado.

La Suprema Corte nos dice al respecto: “... El objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso en favor de la hacienda pública federal.”<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Ed. Depalma, Buenos Aires Argentina, 6ª Edición, 1997, Pág. 434.

<sup>21</sup> IMPUESTOS. OBJETO Y SUJETO PASIVO DIRECTO DE LOS. CONCEPTOS. Séptima Época. Segunda Parte. Pág. 45.

#### 4.3. BASE.

La base de todo impuesto es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo. Dicho en otras palabras es la magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por Ley y al que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en la Ley da como resultado el monto del tributo a pagar.<sup>22</sup>

Otra definición es la que nos da Gabriel de Usera, citado por Margáin Manautou, el cual no dice que “la base del tributo es aquella parte o porción (de lo gravado por la Ley), evaluada o determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo”<sup>23</sup>.

#### 4.4. TASA O TARIFA.

La tasa o tarifa del impuesto es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, mientras que el monto del mismo es aquella cantidad que los sujetos pasivos deben enterar al sujeto activo, una vez que se ha aplicado la tasa a la base imponible. Es decir, una vez nacida la obligación de pago a cargo del contribuyente, es necesario fijar el monto a pagar derivado de dicha acción. Para ello se aplica un porcentaje establecido en Ley a la base gravable y ello dará como resultado la cantidad líquida a pagar.

Cabe mencionar que la doctrina prevé tres clase diferentes de tarifas principalmente, las cuales pueden ser fijas, proporcionales o progresivas.

La tasa fija es aquella que no se expresa en términos porcentuales, sino como su nombre lo indica en números absolutos y fijas, es decir, en cantidades específicas.

---

<sup>22</sup> Jiménez González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. Editorial Thomson, México D.F., 2002, Pág. 51.

<sup>23</sup> Margáin Manautou, Emilio. *Op. Cit.*, Págs. 268 - 269.

Por su parte cuando se habla de una tasa proporcional es cuando estamos en presencia de porcentajes de igual forma fijos, pero con la salvedad de que siempre dicha cantidad va a representar la misma proporción, independientemente de la base a la que se le aplique.

Y por último hablamos de una tasa progresiva cuando existen varias tasa de manera escalonada, con la característica que estas tasas deben de pertenecer a un mismo tributo, es decir, que la tasa va en aumento en proporción de la cantidad que grava el tributo.

#### 4.5. ÉPOCA DE PAGO.

Sobre la época de pago la Ley que habla al respecto es el Código Fiscal, el cual en su Artículo 6º nos dice lo siguiente:

Artículo 60.- ...

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

III. (Se deroga). ...

Como podemos ver, la Ley nos da 2 posibilidades que pueden ser, ya sea pagar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al día en que se causa el impuesto o dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación. Para saber cual de los dos métodos aplicar, el mismo Artículo nos dice que habrá que remitirnos a la Ley que regula el impuesto a pagar, para cumplir con la forma correcta.

## 5. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Como acabamos de estudiar en el párrafo anterior y de conformidad con el artículo 6<sup>24</sup> 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.

Atendiendo a lo señalado por este artículo, la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación jurídica abstracta prevista en la Ley. En el caso de los impuestos, la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la Ley como su presupuesto, que siempre es un acto o un hecho de un particular. Sin embargo no debe confundirse el nacimiento con la exigibilidad de la obligación, este elemento se cumple con el sujeto activo se encuentra legitimado para hacer efectivo el crédito fiscal, esto coincide con la época de pago establecida para cada impuesto u operación.

---

<sup>24</sup> 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.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

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

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

“Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones.

Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.

Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.

Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.

Determinar el domicilio del contribuyente o de sus representantes.

Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de la prescripción.

Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación”.<sup>25</sup>

## 5.1. EL HECHO IMPONIBLE COMO ELEMENTO ESENCIAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Salta a la vista que el hecho imponible es el punto de partida para el estudio del nacimiento de la obligación fiscal. La legislación fiscal contiene una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis contenido en una norma jurídica tributaria en forma abstracta e hipotética, se le llama hecho imponible.

---

<sup>25</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Editorial Harla, México, 1999, Págs. 121-122.



Sainz de Bujanda nos dice que el hecho imponible es el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria, o bien, el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.<sup>26</sup>

En materia de tributos, los hechos imponibles son muy diversos, ya que pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la aduana, hechos económicos, como la percepción de un ingreso, incluso no solo los hechos positivos pueden ser considerados como hechos imponibles, sino también los hechos negativos, es decir, el hecho imponible no sólo es lo que se hace, sino también lo que no se hace. Todos estos presupuestos originan una obligación.

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

En cuanto a la realización del hecho imponible, no sólo los hechos lícitos pueden considerarse como hechos generadores, sino también los ilícitos. Esto es así, porque para la tributación lo que interesa es sólo el aspecto económico del hecho generador, por cuanto sirve de índice de la capacidad contributiva, y, por lo tanto, además, porque sería contrario al principio de legalidad y, por lo tanto, injusto que contraventores de la Ley estuvieran en ventaja respecto de quienes cumplen con al Ley y quedaran exonerados del pago del tributo, no obstante que ambos realizan el hecho imponible, por la sola razón de que uno lo hizo mediante un hecho lícito y el otro mediante uno ilícito.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> *Ibid.*, Pág. 119.

<sup>27</sup> *Loc. Cit.* Pág. 119.

El estudio de la relación jurídico tributaria se puede hacer, si así se desea, solamente partiendo del presupuesto de hecho. Este constituye el centro de la Teoría Jurídico Tributaria, como lo es el delito para el derecho penal. Para Dino Jarach la Teoría del Presupuesto de Hecho debe ser encargada desde dos puntos vista: “en primer plano desde un punto de vista de la fuente de la relación tributaria, en virtud de que hay que determinar el valor del presupuesto de hecho para el nacimiento de la obligación tributaria y en segundo plano desde causal al establecer la naturaleza substancial del presupuesto de hecho y distinguir entre las diferentes categorías de presupuestos de hechos que dan el nacimiento de los tributos”.<sup>28</sup> En la teoría de Jarach, la Teoría General del Derecho Tributario tiene como finalidad precisamente en la relación jurídica tributaria, que a su vez tiene como elemento central el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, el hecho imponible.

El hecho imponible es uno de los elementos más importantes del tributo, ya que es el supuesto fáctico o de hecho (también denominado como objeto del tributo) que constituye un hecho real o elemento de la realidad social, que el legislador contempla para integrarlo a la norma jurídica, convirtiéndose en un supuesto normativo que recibe el nombre de hecho imponible o supuesto de hecho.

La obligación fiscal nace cuando se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador (es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa), ya que en ese momento se materializa lo contemplado en el ordenamiento jurídico.

La expresión Hecho Imponible es sumamente utilizada y arraigada tanto en ciertos sectores de la doctrina como en la legislación, por lo que su autor, Dino Jarach expone las razones que tuvo para haber acuñado dicha expresión e inclusive sus críticas al señalar que:

---

<sup>28</sup> Jarach, Dino, *El Hecho Imponible, Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo*, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, 1982, Pág. 68.

El *Hecho Imponible* es una expresión muy sintética, y podría ser convencional, para un concepto que es mucho más amplio de lo que dos palabras indican. Estoy dispuesto a reconocer que la expresión es, quizá, errónea, porque habla de hecho cuando muchas veces se trata 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 sabemos que es un conjunto de hechos que hace nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y la obligación. De manera que no es *imponible* sino impuesto. Es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no al gravamen. Esta gravado.

A pesar de sus imperfecciones, es una terminología eficaz para entender lo que se quiere decir, y tiene la ventaja de tener cierta analogía con otra del derecho penal que, estructuralmente, es muy parecida a la nuestra. 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 dependería de la aplicación que haga el juez, mientras que en nuestra materia es ineludible la consecuencia jurídica del hecho, o sea la obligación. Pero existe una analogía que permite adoptar las palabras hecho imponible en vez de *punible*.<sup>29</sup>

El supuesto jurídico o hecho imponible es el hecho o hechos o circunstancias que el legislador le atribuye el nacimiento de la obligación tributaria, tal y como lo señala Sainz de Bujanda al definir al hecho imponible como el supuesto fáctico que hipotéticamente la norma prevé para que, al realizarse, la obligación surja.<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> Jarach, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Editorial Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires Argentina, 1957, Pág. 175.

<sup>30</sup> Sainz de Bujanda, Fernando. *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen 2º, Instituto de Estudios Políticos, Madrid España, 29 ed., 1975, Pág. 222.

Todas las obligaciones tributarias (contribuciones) tienen en común, el origen de ser una obligación legal, por lo general, ya que se debe pagar una prestación pecuniaria al encontrarse en el supuesto jurídico que indica la ley, por lo que Dino Jarach se pregunta: ¿Qué es, entonces, lo que distingue la obligación tributaria de las otras obligaciones legales? ¿Qué es lo que distingue las obligaciones tributarias entre ellas?. A lo que responde que el criterio distintivo no es seguramente la finalidad, porque no todas las obligaciones tienen como finalidad la de procurar una entrada, ni tampoco lo es el hecho de ser obligaciones legales que nacen en cuanto se verifique un presupuesto establecido en la ley; tampoco es el poder en virtud del cual el Estado impone estas obligaciones legales, es decir, el poder de imperio, que se verifica bajo el aspecto de soberanía; por lo que solamente analizando la naturaleza del hecho jurídico tributario, es posible llegar a una distinción entre los tributos y las otras obligaciones legales y entre diferentes especies de tributos. Bajo este criterio será posible distinguir las tres conocidas categorías de tributos: tasas, contribuciones e impuestos.<sup>31</sup>

En cuanto a la afirmación de que el impuesto no tiene características propias a consideración de Blumenstain y que comparte Giannini<sup>32</sup> haciéndole eco, afirmando que cualquier hecho es de por sí idóneo para constituir el presupuesto del impuesto; Jarach responde, que se puede decir que ningún “Estado debe crear impuestos cuyo presupuesto de hecho consista, por ejemplo, en ser inteligentes o estúpidos, o ser rubios o morenos, tener la nariz griega o aguileña, las piernas torcidas o derechas. No decimos que el Estado deba o no cobrar impuestos según estos criterios caprichosos; sólo decimos que ningún Estado, por lo que resulta del derecho positivo, obra de tal manera, decimos que hay un criterio según el cual los legisladores eligen los hechos imponibles, y que los impuestos no se cobran según el capricho de legisladores provistos de fantasía”.<sup>33</sup> El elemento justificativo que origina al impuesto y al que hace mención Jarach es la capacidad contributiva, y al respecto este autor señala las siguientes afirmaciones:

---

<sup>31</sup> Jarach, Dino en *El Hecho Imponible, Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, 1982. Págs. 73-84.

<sup>32</sup> *Ibid.*, Pág. 84.

<sup>33</sup> *Ibid.*, Pág. 85.

Todas las situaciones y todos los hechos a los cuales está vinculado el nacimiento de una obligación impositiva tienen como característica la de presentar un estado o movimiento de riqueza; esto se comprueba con el análisis inductivo del derecho positivo y corresponde al criterio financiero que es propio del impuesto: el Estado exige una suma de dinero en situaciones que indican una capacidad contributiva. Es cierto que el Estado por su poder de imperio, podría exigir impuestos en base a cualquier presupuesto de hecho, por caprichoso que fuera. Pero el Estado, afortunadamente no hace así.

¿Qué es la capacidad contributiva? Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera la de establecer el concepto de capacidad contributiva sobre la base de determinados presupuestos teóricos y, respectivamente, de indicar a los legisladores cuáles situaciones de hecho deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva.

Desde el punto de vista estrictamente jurídico, basado sobre el análisis inductivo de las normas tributarias se comprueba que 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. Característica del impuesto, es, pues, la estrecha relación existente entre el hecho imponible y la unidad de medida a la cual se aplica la tasa de la obligación. La base sobre la cual se mide el impuesto es una magnitud aplicada directamente al mismo objeto material del hecho imponible.

Se puede comprobar así inductivamente que en el impuesto se realiza el principio de vincular la obligación tributaria con la capacidad contributiva indicada por el hecho imponible.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> *Ibid.*, Págs. 87-88.

En este orden de ideas, la característica del hecho imponible de un impuesto debe ser una situación económica reveladora de capacidad contributiva, la cual es entendida según Jarach como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Por lo que la característica del impuesto es la existencia de riqueza en el sujeto pasivo atribuida por el Legislador. No se podría negar que conforme a la doctrina de Dino Jarach, que la capacidad contributiva sea el principio propio del impuesto, es decir, la causa jurídica del impuesto.

Nuestro autor Jarach concluye en el sentido de que los impuestos se diferencian de otro tipo de contribuciones como los derechos y contribuciones especiales en la vinculación de la obligación tributaria con la capacidad contributiva indicada en el hecho imponible.

Se ha venido señalando que la causa, justificación o fundamento de todo tributo tiene a la capacidad contributiva como el elemento que legitima al legislador tributario para crear los hechos imponibles, esto quedará explicado en la teoría de la causa de Jarach en párrafos siguientes, pero Jarach no es el único que considera a la causa como elemento que justifica el tributo, sino que Pérez de Ayala considera de igual manera a la capacidad contributiva como causa y fundamento del tributo cuando se pregunta que: “¿Qué circunstancias determinan al sujeto obligado? ¿Por qué elige y selecciona el legislador esas circunstancias como determinantes del nacimiento de la obligación de tributar? Para responder a estas preguntas suelen emplearse en la doctrina los conceptos de causa o fundamento del tributo... Siempre que se habla de capacidad se alude a *aptitud*. Y a una *aptitud para*. En nuestro campo, significa la aptitud de los ciudadanos *para* enfrentarse con los impuestos que les gravan... podemos designar con las palabras capacidad económica (de contribuir al Estado o a otro ente público), la aptitud del ciudadano para soportar el impuesto (en general, sin referirse a alguno concreto)... En ese primer sentido, la aptitud económica, la capacidad económica del contribuyente es, sólo, la razón de ser, la causa, de que el impuesto exista y le grave. Allí donde no exista tal capacidad, no puede existir el impuesto.

Podrá haberse establecido en la ley, pero no llegará a ser una realidad social, porque *no podrá ser pagado y soportado* por quienes han de soportarlo y pagarlo. El impuesto que grava a quien carece de aptitud, de capacidad económica, es utópico. Es un impuesto que nace para no vivir, para fracasar, para morir, en suma.”<sup>35</sup>

#### 5.1.1. ELEMENTOS DEL HECHO IMPONIBLE.

El hecho imponible es la situación que prevé el legislador para que a su realización nazca la obligación tributaria. Son cuatro los elementos que integran el hecho imponible: a) Elemento objetivo; b) Elemento subjetivo; c) Elemento espacial; d) Elemento temporal.

#### 5.1.2. ELEMENTO OBJETIVO.

Es una situación de hecho que en el mismo se contiene. Es tan fundamental este elemento que en la doctrina, o incluso en la propia legislación, se habla de hecho imponible para designar este elemento objetivo (Ley General Tributario en el artículo 28). En nuestro país no existe una definición de hecho imponible y mucho menos del elemento objetivo, el legislador de nuestro país prefirió abocarse a la situación jurídica o de hecho en el artículo 2º del Código Fiscal.

Ya hemos visto que en el hecho imponible debe estar presente una capacidad contributiva. Pero el legislador puede recoger el objeto económico del impuesto en el supuesto legal de hecho imponible en toda su pureza, con todos sus aspectos o en algunas de sus manifestaciones. Desde el punto de vista del Derecho fiscal lo que importa es la definición legal. Por tanto, la situación de hecho que se constituye por el Derecho positivo en elemento objetivo del hecho imponible, puede consistir en:

---

<sup>35</sup> Pérez de Ayala José Luis y Eusebio González, *Derecho Tributario I*, Editorial Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca España, 1994. Págs. 155-157.

Un hecho o fenómeno de contenido económico, que se convierte en hecho jurídico-tributario al tipificarlo la Ley fiscal como elemento objetivo del hecho imponible. A su vez, estos hechos cuya naturaleza extra-tributaria es económica, pueden ser: la percepción de una renta; la obtención de un producto; la tenencia o existencia de un patrimonio; un gasto; el tráfico de bienes y servicios; el tráfico o la transmisión de patrimonios, etc.

Un acto o negocio jurídico (que se constituye en hecho jurídico-tributario desde que se instituye en la Ley fiscal como elemento objetivo del hecho imponible).

También es importante señalar que la Ley suele definir el elemento objetivo del hecho imponible de un modo expreso, por sus rasgos genéricos. Y por tanto, esa categoría se puede desarrollar la ulteriormente en una serie de manifestaciones individuales, todas las cuales pertenecen, o son reconducibles, al género en cuestión.

La distinción tiene gran importancia en el sentido siguiente: dijimos anteriormente que el tributo se creaba por la Ley fiscal a través de la tipificación y creación del hecho imponible. Pues bien; estas afirmaciones se refieren siempre a hechos imponibles *genéricos*. No a hechos imponibles específicos. Cada tributo sólo puede comprender un hecho imponible genérico, pero ese hecho imponible genérico puede, luego, resolverse en y manifestarse a través de un conjunto de hechos imponibles específicos, todos los cuales no son sino manifestaciones particulares de único e idéntico hecho imponible. Por tanto, es cierto que a cada tributo sólo puede corresponder un hecho imponible o presupuesto tributario único *genérico*. Pero es posible que a un solo tributo correspondan varios hechos tributarios *específicos*, siempre que todos ellos sean reconducibles a un mismo presupuesto o hecho imponible genérico.



Todo impuesto debe tener un mínimo económico apreciado por el hecho imponible, en caso contrario inculca el principio de capacidad contributiva en el sentido de que existiendo el impuesto en la Ley tributaria, no se podrá afrontar ni hacer el pago por no denotar una capacidad contributiva.

### 5.1.3. ELEMENTO SUBJETIVO.

El elemento subjetivo del hecho imponible consiste en la atribución del hecho imponible a un determinado sujeto. Esta relación de un sujeto con el hecho imponible puede venir definida por la Ley, bien como una simple relación de hecho, o bien como una relación jurídica. Pero, desde el momento en que la Ley la tipifica, se convierte en una categoría juridico-tributaria que podemos designar como *titularidad del hecho imponible*. La titularidad del hecho imponible puede definirse diciendo que es la atribución que la Ley hace o la vinculación que la Ley establece entre el hecho imponible y un sujeto, siendo por tanto el elemento subjetivo del hecho imponible.

Como veremos, este elemento de la titularidad del hecho imponible es muy importante, porque nos permite definir nada menos que al *contribuyente* como categoría de sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El titular del hecho imponible no es el único sujeto que normalmente interviene en el hecho imponible; a veces intervienen más personas que no son titulares del hecho imponible, pero que están relacionadas con él. Aunque en buena técnica jurídica el titular del hecho imponible debía ser el único sujeto pasivo de la obligación tributaria, frecuentemente el legislador, por razones de tipo técnico, suele constituir en sujetos pasivos a otras personas relacionadas con el hecho imponible que no son <<titulares>> tal y como lo hemos definido. Es así como surge al lado del contribuyente, la figura del sustituto del contribuyente a que nos referiremos con detalle más tarde.

El elemento subjetivo del hecho imponible lo es, pues, el *deudor* del impuesto. Pero también lo es, además de él, el ente público acreedor del impuesto; de forma que más que hablarse de un elemento subjetivo (deudor, contribuyente), hay que hablar de dos elementos subjetivos: deudor y acreedor, ligados por la relación jurídico tributaria.

#### 5.1.4. ELEMENTO ESPACIAL.

Es preciso al hecho imponible un elemento espacial que recoja las características de localización del mismo. Desde el punto de vista espacial, el hecho imponible determina la aplicación de la ley fiscal. Ha de estar definido, por tanto, de manera que determine los límites espaciales dentro de los cuales haya de surtir sus efectos jurídicos. Estos límites espaciales constituyen un problema muy importante, puesto que se liga a ellos el fenómeno de la doble imposición internacional. Consiste, ésta, en que *dos* Estados, según sus respectivas legislaciones tributarias definen que un mismo hecho imponible se ha realizado en el territorio de ambos y, en consecuencia, pueden también ambos gravarlo. Con lo que dicho hecho imponible queda sometido a dos impuestos idénticos o similares (uno de cada Estado). Este problema se resuelve por medio de dos procedimientos: Mediante el Derecho interno de cada Estado y Mediante los convenios de doble imposición (celebrados entre varios Estados para evitar que sobre un mismo hecho imponible recaiga un gravamen en dos o más Estados a la vez.

El elemento espacial suele variar de unos impuestos a otros. Existen diversos criterios para definirlo y cada uno se aplica según la naturaleza del impuesto; y de ella dependerá, por tanto cómo se verifique la construcción del elemento espacial.

En los impuestos personales, es decir, aquellos que son configurados que se relacionan a una persona, el elemento espacial suele ser definido atendiendo a la residencia del contribuyente, establecimiento permanente o fuente de riqueza, Así, sólo, se gravan las rentas que perciban los residentes en México de acuerdo con el artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta<sup>36</sup> (LISR).

En los impuestos indirectos sobre el tráfico patrimonial, el elemento espacial es el lugar de la formalización del acto o contrato, el lugar donde está situado el bien cuya transmisión se grava.

En otros impuestos, se combinan y acumulan varios de los criterios citados para definir el elemento espacial (lugar de realización del hecho imponible), como los siguientes: Lugar de ejecución del acto, el de la situación de los bienes, etc.

#### 5.1.5. ELEMENTO TEMPORAL.

Es el que delimita la realización del hecho imponible en el tiempo: nos define cuál es el *momento* en que se considera realizado el hecho imponible como determinante de la obligación de pagar el impuesto (*devengo* el impuesto).

---

<sup>36</sup> Artículo 10. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

El concepto de devengo del impuesto (distinto del de devengo de la cuota, que hace referencia al momento en que ésta ya está liquidada y exigible) es uno de los más clásicos de nuestras leyes fiscales y también uno de los más sometidos doctrinalmente a discusión. La doctrina predominante considera que el devengo es el momento en que se realiza el hecho imponible. Así, en el I.V.A., el impuesto se devenga en el momento en que se entrega el bien correspondiente. En los hechos imponibles que no son instantáneos (como, por ejemplo, una transmisión, una compraventa, etc.), sino *continuados en el tiempo* (obtención de un beneficio, titularidad de un patrimonio, etc.) el legislador suele referir convencionalmente la realización completa del hecho imponible al final de un determinado período de tiempo (en el Impuesto sobre Sociedades, por ejemplo, al final del ejercicio social; en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al finalizar el año natural, etc.).

Estas nociones técnicas, por otra parte bien conocidas, indican que la palabra devengo del Impuesto, dentro de la concepción a que nos venimos refiriendo, puede emplearse en un sentido general o en un sentido particular:

a). En un sentido general, significa la realización del hecho imponible en cuanto determinante del nacimiento de la relación tributaria (a la que nuestros textos legales suelen referirse como obligación tributaria).

b). En un sentido particular y para los hechos imponibles no instantáneos, sino continuados en el tiempo, la palabra devengo *suele referirse simplemente al final del período de imposición*. Y, por lo tanto, también coincide con este final el nacimiento de la obligación tributaria.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> Pérez de Ayala José Luis, y Miguel Pérez de Ayala Becerril. *Fundamentos de derecho tributario*, EDERSA, Madrid, 4ª edición, 2000, Pág. 20.

En conclusión y a manera de resumen podemos decir que una vez realizado el estudio sobre las distintas clases de contribuciones, nos enfocamos para efectos de nuestro estudio en los impuestos, de los cuales a su vez analizamos todos sus elementos técnicos así como el nacimiento de la obligación tributaria derivada del impuesto y los efectos constitutivos de la misma.

Dentro de los conceptos que constituyen a los impuestos, nos queremos detener en lo relativo a sus fines, pues tanto en la Constitución como en el Código Fiscal, podemos ver como se habla de un fin, el cual es denominado por la doctrina como un fin fiscal, relativo a la obtención del dinero para satisfacer el gasto público. Pero lo que a nosotros nos interesa es el otro fin de los impuestos, el cual lo encontramos en la clasificación doctrinaria, y nos topamos con que los impuestos no solo tienen fines fiscales, sino que hay otra clase de impuestos los cuales sus fines son extrafiscales, con esto quiero decir, que su finalidad no es la obtención de dinero por parte del Estado, sino el cuidado o protección ecológica, social, etc. Dicho con otras palabras la finalidad del impuesto es la consecución de dichos fines extrafiscales.

Lo que buscaremos en el siguiente capítulo es investigar si realmente son distintos los impuestos extrafiscales de los impuestos fiscales, así como realizar el análisis de los elementos técnicos que forman a los impuestos extrafiscales en específico, para ver si estos cumplen con la justicia tributaria contenida en la Constitución, base fundamental de todo impuesto.