



UNIVERSIDAD DE QUINTANA ROO
División de Ciencias Sociales y Humanidades

**EL IMPUESTO SOBRE EL HOSPEDAJE Y SU
FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA EN LA
LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE QUINTANA ROO**

TESIS RECEPCIONAL
Para obtener el Grado de
Licenciado en Derecho

PRESENTA
Rodolfo Alejandro Alvarez Ruiz

DIRECTOR DE TESIS
LIC. Fernando de la Cruz Pacheco Pali

Chetumal, Quintana Roo 1998



UNIVERSIDAD DE QUINTANA ROO
División de Ciencias Sociales y Humanidades

**EL IMPUESTO SOBRE EL HOSPEDAJE Y SU
FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA EN LA
LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE QUINTANA ROO**

TESIS RECEPCIONAL
Para obtener el Grado de
Licenciado en Derecho

PRESENTA
Rodolfo Alejandro Alvarez Ruiz

DIRECTOR DE TESIS
LIC. Fernando de la Cruz Pacheco Pali

Chetumal, Quintana Roo 1998



UNIVERSIDAD DE QUINTANA ROO

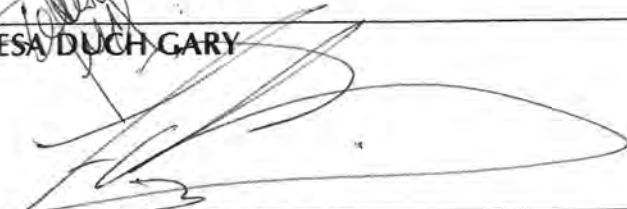
Tesis elaborada bajo la supervisión del comité de asesoría y aprobada como requisito parcial, para obtener el grado de:

LICENCIADO EN DERECHO.

COMITE:

DIRECTOR: 
LIC. FERNANDO DE LA CRUZ PACHECO PALI

ASESOR: 
LIC. TERESA DUCH GARY

ASESOR: 
LIC. FERNANDO DIAZ RAMON

Chetumal, Quintana Roo. Abril de 1998

La presente tesis, quiero dedicársela a mi Madre, a mi Tío, a mi Hermano, a mi Abuela, a mis primos Omar, Gustavo y Jorge, y a Patty por ser parte todos de mi motivación para terminar este camino que hace tiempo emprendí y ser todos la alegría de mi vida.

Entonces se pusieron a acecharlo y le mandaron espías, que fingieron buena fe para aprovecharse de sus palabras, y así entregarlo a la policía y a la justicia del gobernador. Por eso hicieron esta pregunta: “Maestro, nosotros sabemos que hablas y enseñas con entera rectitud. No te fijas en la condición de las personas, sino que enseñas con absoluta franqueza el camino de Dios. ¿Está permitido pagar impuestos al César, o no?”

Jesús vio su astucia y les dijo: “Muéstrenme una moneda, ¿de quién es la cara y el nombre que tiene escrito?”. Le contestaron: “Del César.”

Entonces Él les dijo: “Pues bien, den al César lo que le corresponde al César, y a Dios lo que le corresponde a Dios.”

San Lucas, Evangelio, 20:20-25.

Es necesario obedecer: no por miedo, sino en conciencia. Por esa misma razón ustedes pagan los impuestos, y los que han de cobrarlos son en esto los funcionarios de Dios mismo. Pagen a cada uno lo que corresponde: al que contribuciones, contribuciones; al que impuestos, impuestos; al que respeto, respeto, al que honor, honor.

San Pablo, Carta a los Romanos, 13: 5-7.

El hombre ha menester de la sociedad (*unus homo, nullus homo*); la sociedad ha menester del derecho (*ubi societas, ibi jus*); el derecho ha menester de la ley (*ubi jus, ibi lex*).

ÍNDICE

PROLOGO.....	IV
--------------	----

Capítulo I

Concepto de impuesto sobre el hospedaje.

1. CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE EL HOSPEDAJE.....	1
---	---

Capítulo II

Antecedentes históricos de los impuestos.

2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.....	14
2.1.- EDAD MEDIA.....	14
2.2.- EVOLUCIÓN.....	25
2.3.- ÉPOCA CONTEMPORÁNEA.....	35

Capítulo III

LOS IMPUESTOS.

3. LOS IMPUESTOS.....	44
3.1.- CARACTERÍSTICAS.....	49
3.2.- CLASIFICACIÓN.....	56
3.3.- PRINCIPIOS.....	66
3.4.- EFECTOS.....	85
3.5.- OBJETOS.....	92

Capítulo IV

Relación Jurídico Tributaria

4.- RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.....	93
4.1.- OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	99
4.2.- HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACIÓN.....	103
4.3.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	104
4.4.- SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.....	106

Capítulo V
Constitucionalidad del impuesto.

5. CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO.....	113
5.1.- PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.....	115
5.2.- JUSTICIA DEL IMPUESTO.....	120
5.3.- PECULIARIDADES DEL DECRETO-LEY EN MATERIA DEL HOSPEDAJE.....	123
5.4 .- EL IMPUESTO AL HOSPEDAJE EN LA LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE QUINTANA ROO.....	128
CONCLUSIONES Y PROPUESTAS.....	133
BIBLIOGRAFÍA.....	138

PROLOGO.

La presente tesis fue elaborada tomando en consideración algunos aspectos de importancia particular, en donde , la materia tributaria y la administrativa, han sido de una gran influencia dentro de la existencia de un interés fundamental, en el cual es muy cierto, que esta parte de el Derecho es una área en donde no se ha estudiado de una manera como lo han hecho los doctos del Derecho en materias como la civil o la penal.

Es de suma importancia que dentro de la carrera de un abogado lo más conocido es lo civil, lo familiar o bien lo penal, pero cuando se habla de la materia fiscal, se deja en tela de duda la existencia real de el profesional en el derecho, por ende es muy importante señalar que el Derecho tiene una importancia tal, que para la existencia de los impuestos se deben de regular aspectos de orden legal, plasmados en las distintas normatividades, tanto Federales como Estatales.

La primera impresión que una persona tiene, cuando se habla del erario, o bien, de los impuestos, se hace referencia a el Contador, bien sea público o privado, más nunca se piensa en el abogado; esto se viene a presentar por la falta de conocimiento por parte del particular con respecto a la relación que se guarda entre la ley y su creación, para posteriormente entender que el derecho es una rama tan importante como las relativas a la materia tributaria y aún podría atreverme a señalar que es la más importante, en virtud a ser la encargada de regular los derechos y obligaciones que tiene la autoridad fiscal como los contribuyentes.

La estructura y elaboración de los temas que comprenden, fueron elaborados de una manera sencilla y con una secuencia lógica que permita al lector entender la importancia de

los impuestos y su relación intrínseca con el Derecho, para así ir accediendo en la materia tributaria respecto al impuesto al hospedaje de lo conocido a lo desconocido.

De acuerdo a lo anterior, se trato de desarrollar el presente trabajo en base a un enfoque esquemático a partir de la importancia del impuesto con la sociedad y sobre todo por que el impuesto al hospedaje, comprende ser una carga de orden novedoso dentro de lo correspondiente a la cultura fiscal dentro del Estado de Quintana Roo; lo cual, trae como consecuencia una infinidad de problemas de orden legal, mismos que los contribuyentes, al desconocimiento de la forma de aplicación de un impuesto como el presente, genera situaciones conflictivas tanto para el Estado como para los particulares afectados por dicho gravamen.

Los impuestos y sobre todo los de orden indirectos, crean una gran confusión dentro de los particulares, como le correspondería a el impuesto sobre el hospedaje, la intención de la presente es que se explique la forma en que el impuesto correspondiente a los servicios de dar un hospedaje a los particulares se entiende desde el punto de vista legal y su relación que se tiene con la normatividad estatal, siendo que este viene a ser un impuesto tan novedoso que implica una gran confusión dentro de los distintos sectores de las población quintanarroense.

No se trata de justificar su constitucionalidad o inconstitucionalidad, sino más bien, de demostrar que este tipo de impuesto surge como una consecuencia de los fines que el Estado tiene para con los particulares, en donde estos comprendan su aparición dentro del sector hotelero y su valoración sea apropiadamente entendible por todos y cada uno de los que nos toque utilizar un servicio al hospedaje.

Pero su importancia engendra no sólo aspectos de comprensión por parte de un sector, por que si bien es cierto, la comprensión puede encontrarse fuera de la difusión, y esta última es de una importancia tal, que debe de ser reforzada dentro de la materia jurídica,

para que se proceda ala confianza legislativa, dentro de la hipocresía del lenguaje político actual.

La facundia legislativa crece y la transgresión voluntaria de la ley asume la significación de un verdadero crimen. Es por eso, que para circunstancias de esta índole, la vía del derecho se debe de emprender de una extensa consideración de las leyes existentes que dentro de la realidad surtan sus efectos para lo cual fueron creadas.

CAPITULO PRIMERO.

CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE EL HOSPEDAJE.

Cuando nos adentramos en los distintos aspectos de la gran dimensión de lo que es la materia tributaria, se pueden encontrar aspectos de suma importancia, como en este caso vendrían a ser los impuestos, pero ante tal situación, y profundizando aún más en esta materia, se podrá realizar un análisis de orden legal con respecto a la prestación de servicios al hospedaje, mismo que se podrá tomar en cuenta de la gama que corresponde a este concepto, y que claramente, dentro del avance del desarrollo que se tendrá daremos los distintos aspectos que corresponden a cada elemento, que integra a lo que vendría a ser un impuesto y a su vez, sobre lo que corresponde a la prestación de un servicio dentro del hospedaje.

El estudiar un aspecto de orden fiscal, en situaciones como son las actuales, debe ser, materia de un orden de suma importancia, en virtud de que el mundo actual se encuentra girando en un medio de globalización económica, en donde las distintas divisas generan tarifas que tanto nacionales como extranjeros, deben de cubrir a través del pago de las mismas, es por eso, que antes de cubrirlas, estas personas usuarias y contribuyentes del pago del mismo impuesto deberán de entenderlo, para lo cual, hay que desglosar en primer término lo que viene a ser este tributo de carácter imperativo; así mismo, comprender cada parte que le corresponde al mismo, por ende, la acción que este tipo de impuesto tiene ante la sociedad, deberá de demostrar su utilidad, que realmente legitime su función, en la cual cada uno de nosotros somos parte de la misma.

Existen una infinidad de impuestos creados por las autoridades correspondientes; así como, su legitimación de los mismos, es por eso, que esa gran diversidad de tributos deberán de contener por sí mismos, ciertas características que por un lado los haga afines y por el otro muy independientes de cada uno de ellos, pero lo más importante, es que tendrán que ser tanto imperativos, como de orden e interés social.

Debemos de recordar y no pasar por alto que, los impuestos, se deben de inferir como las prestaciones de servicios que el Estado otorga al particular previo pago correspondiente; es así, que la carga que implica este servicio en dinero es por lo que se le conocería como el impuesto, las causas que originan la existencia y su gran diversidad de estos existen tanto en nuestra sociedad como dentro de las leyes que nos rigen, como lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que es, la de cubrir el gasto público. Determinar lo que es el gasto público, implica el describir una infinidad de necesidades que la sociedad va exponiendo a través de los distintos efectos evolutivos que ésta sufre.

Mientras nos encontramos dentro de la realización de una definición de lo que es el concepto del impuesto al servicio al hospedaje, cabe mencionar que este puede tener una magnitud de mayor amplitud de lo que podría parecer a simple vista, como se puede observar, al tratar de entender que la prestación de un servicio de esta índole, se puede interpretar como una forma simple de otorgarlo, por una serie de personas encargadas de prestarlo, dentro del giro de los servicios al hospedaje; por ende, el servicio de este tipo de características, debe corresponder a una serie de implementos que involucran a la gran variedad no sólo de un tipo de servicio, sino que, se deben de prestar una infinidad de estos servicios, para que así, se pueda cumplir en la totalidad del otorgamiento y la satisfacción por parte del usuario al recibir el mismo.

Ante tal inminencia de la imposición de tal impuesto, cabe mencionar, que la Ley de Hacienda del Estado, canaliza de una manera directa, quienes son las personas físicas o morales que deben realizar los pagos de este impuesto; así pues, el artículo 168-A, señala y reza de la siguiente manera: "Será objeto del impuesto al hospedaje, la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido."

Es así, que al hablar respecto a las contraprestaciones nos referimos a que el contribuyente se encuentra prestando un servicio con una retribución en dinero que, será pagada por el usuario o comúnmente denominado particular; la contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado¹. Pero recordemos que las contribuciones se diferencian de las contraprestaciones ya que las primeras son las referidas a las que el particular realiza con el Estado; en cambio, las segundas serán las que se realizan entre particulares o, entre particulares y el Estado, con la característica de que en este aspecto tributario, existe un beneficio mutuo.

Se podría concluir con respecto al análisis de estos dos aspectos, en que a final de cuentas el beneficiado son ambas partes, en virtud, de que una recibirá el pago de los impuestos y la otra será la que reciba un servicio público.

Bien es sabido que, los tributos son de orden imperativo que el Estado, utiliza, para obtener recursos y así, lograra sufragar los distintos gastos que se suscitan dentro de la comunidad usuaria, por ende, estos vienen a ser un medio de desarrollo social dentro de los servicios públicos, los cuales ante su realidad de necesidad que la misma sociedad

¹ Raúl Rodríguez Lobato, "Derecho Fiscal", Actividad Financiera del estado, México, Harla, p. 5.

exige, tendrán la obligación de ser retribuidos por medio de otorgamiento de satisfactores comunes.

Por lo tanto, cuando hemos estado hablando de un servicio al hospedaje, es muy preciso pero a su vez es un aspecto que involucra distintas fases para llegar a su cumplimiento, en donde, aquellas personas morales o bien personas físicas que se dediquen al otorgamiento de dicho servicio, se deberá entender a aquellos que se encuentran señalados dentro del artículo 168-B, de la Ley de Hacienda del Estado, que claramente se encuentran señalados de la siguiente manera:

I.- Hoteles.

II.- Moteles.

III.- Parques para casas rodantes.

IV.- Casas de huéspedes.

V.- Inmuebles e instalaciones comercializadas en tiempo compartido.

VI.- Cabañas.

VII.- Áreas de campo.

El erario, a través de la institución correspondiente, será el encargado de cobrar el impuesto ya multicitado; si bien es cierto que el mismo a definido de una manera muy precisa quiénes son las personas que deberán de trasladar el importe a las personas usuarias, dicho tributo deberá de acoplarse dentro de las características que el mismo erario le ha correspondido, sin que este tenga que en un momento dado suplir deficiencias, por causas ajenas al mismo, pero tal motivación no sólo corresponde encontrarse dentro de la que el erario otorga por simple analogía, sino que es algo mucho más complejo, en virtud de la existencia de los impuestos, mismos que vienen a ser la escénica, de una aportación que deben dar los miembros del Estado, por un imperativo derivado de la

convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado²

Debemos de saber y tomar en cuenta que la existencia de un impuesto debe de tener una fundamentación de orden legal y un motivo para su existencia, y que no por un simple capricho de la autoridad se debe de implementar un tributo al sujeto pasivo; ante tal circunstancia primeramente debemos, además de señalar que dentro del impuesto al servicio del hospedaje, si bien es cierto que se han señalado tanto al usuario, mismo que es al que se traslada dicho impuesto, por otro lado el contribuyente que será aquella persona que se encargará de percibir el pago del mismo para posteriormente trasladárselo al Estado, pero dentro de este último paso del juego del cobro y pago de los impuestos, existen dos clases de sujetos, que son los que realizan de forma directa este juego, que serían el sujeto activo y el sujeto pasivo.

Cuando hacemos mención de la existencia de dos tipos de sujetos dentro del mundo de los tributos, es el querer mencionar a el sujeto pasivo y a el sujeto activo. Dentro de los sujetos activos nos encontramos que son: la Federación, las Entidades locales (Estados y Distrito Federal), y los Municipios.

A estos se les define como tales, en virtud, de que, son los sujetos que están encargados de percibir el pago de las cantidades en dinero, en donde, los contribuyentes les entregan para cumplir con su obligación, es así, que el sujeto activo tiene una gran responsabilidad dentro de lo correspondiente dentro de el mundo de los tributos, por ende, el impuesto sobre el hospedaje, corresponde a este tipo de sujeto, el realizar una actividad como lo es el cobro de dicho tributo, pero no sólo es el cobrar sino que tiene que observar que el mismo se encuentre dentro de las características que la Ley marca.

² Ernesto Flores Zavala, "Finanzas Públicas Mexicanas", Diversas Teorías Sobre el Impuesto,

En el otro lado, tenemos la figura del sujeto pasivo dentro de la obligación fiscal, es aquel que tiene la obligación de satisfacer una prestación determinada, como lo es el pago de un impuesto. Pero no sólo es la implicación de pagar un tributo lo que el sujeto pasivo deberá de cumplir dentro del derecho tributario, sino que éste, va más allá de lo que parecería ser un simple objeto de realizar los pagos al erario; es decir, que el sujeto pasivo, que en este caso pueden ser personas físicas o morales, deben de realizar el pago de una prestación al Fisco cuando éste se encuentra en la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida.

Así pues, el sujeto pasivo del impuesto, es el individuo cuya situación coincide con lo 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 los gravámenes.

Debemos de comprender que estos sujetos dentro del impuesto al hospedaje realizan una función, que debe ser tomada como algo dentro del desarrollo del mismo, porque estos, corresponden dentro de la función y legalización del impuesto, en cualquiera de los que estos se impongan por parte del Estado; pero hay que darle importancia a este último (el sujeto pasivo) pero dentro del sujeto pasivo no debe de confundirse la distinción entre deudor responsable directo o responsable indirecto, con la distinción entre contribuyente de derecho y contribuyente de hecho.³

La fuente del impuesto al hospedaje, al poder ir enterándonos de los aspectos más importantes de estos, es cuando entendemos que en este caso viene a ser los usuarios

México, 1995, Porrúa, p. 47.

³ Raúl Rodríguez Lobato, "Derecho Fiscal. El Sujeto Pasivo de la Obligación Fiscal, México, 1983, Harla, p. 148.

porque, a final de cuentas el personaje que al final del consumo será siempre el usuario o consumidor del producto, quien es el mismo que se encarga de pagar por el servicio que se le presta por tal acción tributaria.

Para dar una mejor explicación con lo que anteriormente se señala, cabe mencionar, que el impuesto al hospedaje, nos encontramos como hemos señalado en anteriores situaciones, que el impuesto que se encuentra en materia de estudio, debe de ser pagado por las personas físicas y morales que en el Estado Libre y Soberano de Quintana Roo otorguen los servicios que con anterioridad hemos citado, esto claramente lo fundamentamos en artículo 168-E, de la Ley de Hacienda del Estado. Pero lo importante de esta situación tributaria, es que el contribuyente retenedor de tal impuesto es quien se encarga de realizar el desembolso del pago en dinero.

Ante tal situación, el encargado de trasladar tal tributo, será, el contribuyente, que en este caso serán aquellas personas que se encargan de otorgar el servicio al hospedaje.

Ante esta situación se observa la existencia de dos tipos de contribuyentes ante el erario, el primero como un simple contribuyente, encargado de prestar el servicio por el que se paga, y además el encargado de trasladar el importe al segundo contribuyente y pagarlo ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Pero haciendo un análisis, respecto ha estos dos tipos de contribuyentes que existen dentro del impuesto al hospedaje, nos encontramos que existe la posibilidad que uno de ellos es el encargado de retener tal impuesto, por medio de una contraprestación, misma que le dará un satisfactor, hasta este momento, podemos encontrarnos que se encuentra cumpliéndose el requisito estipulado dentro del artículo 31 en su fracción IV, de

la Constitución Mexicana, con lo que respecta a las obligaciones tributarias de los particulares.

Pero nos encontramos ante un supuesto, en el cual, el contribuyente es el encargado de realizar el pago de sus contribuciones de forma directa ante la Secretaría de Hacienda, pero dentro de la realización del pago del impuesto sobre el hospedaje, hemos mencionado la participación de dos tipos de contribuyentes, pero, de forma en que debemos de señalar el primer contribuyente sólo se encarga de implementar por orden de una autoridad un impuesto y a su vez de realizar el pago ante la misma; pero al hacer mención con lo que respecta al segundo tipo de contribuyente, el cual tiene por obligación por el derecho de uso de la prestación del multicitado servicio, es el simple cumplimiento de el pago del mismo.

Entonces, el contribuyente que se encarga de realizar el pago de dicho impuesto, es denominado por parte de la autoridad, como el contribuyente retenedor, mismo que como su nombre lo indica es aquel que tendrá la capacidad de contratar dicho servicio al consumirlo y por lo tanto, deberlo de restituir a través de el pago en dinero, y ante tal situación, es él mismo quien deberá de absorber tal gasto por el correspondiente impuesto sobre el hospedaje.

Para todos estos aspectos, en donde, lo más importante es determinar y explicar el concepto correspondiente al impuesto sobre el hospedaje, nos encontramos con que tal contribución, debe de determinar como hemos venido señalando, al indicar, que dicho impuesto debe de ser declarado por aquellas personas físicas o morales que se encarguen de otorgar tal servicio, el que ante la circunstancia de que los impuestos, y más como lo es un impuesto del cual se obtienen una gran recaudación de los mismos, cabe hacer una mención, en donde, dicho tributo tendrá, la capacidad para poder establecerse dentro del

mundo real, como en este caso vendría ser la sociedad dedicada a la prestación de dicho servicio.

Tal vez, nos encontramos, ante una situación, que la cual debe de ser tomada en consideración, de tal forma, que no podemos pasar por desapercibido su funcionamiento, mismo que debe de ser dentro de los marcos legales y constitucionales, ya que su legitimación correrá a cargo de su aceptación, funcionalidad y como hemos mencionado, su legalidad.

La legitimación, consiste en dos aspectos de suma importancia, el primero, y que debe de ser considerado como el más importante, viene a ser, aquel, que corresponde al momento donde, la sociedad usuaria consume este producto, pero no sólo, el simple consumo y pago del mismo, es cuando se legitima tal acto de autoridad, sino que este debe de estar apoyado en una fundamentación legal, como son las Leyes, Códigos y sobre todo en la Constitución, por que en caso contrario debemos de realizar una interpretación dentro del orden de los actos de autoridad que claramente son señalados dentro de la Ley de Amparo, que posteriormente ahondaremos dentro de este tema.

Por otro lado, y como primer aspecto, nos encontramos, con la situación de que el contribuyente es el que se encarga de realizar el pago en la secretaría de Hacienda al momento de realizar su declaración, pero éste pago es un dinero que es desembolsado por parte de este personaje del mundo de los impuestos, sino que se encuentra dentro del segundo aspecto que a continuación se analizará; pero aún refiriéndonos al primer concepto del contribuyente directo, observamos que esta persona realiza dos funciones, mismas que anteriormente ya sean determinado con claridad, y que realmente lo que hay estudiar aquí son sus características y diferencias de estos dos tipos de personas.

Dentro de la primera nos encontramos en que estas se pueden clasificar dentro de un marco de prestadores de servicios dentro del campo de la hotelería, mismos que por su propia naturaleza son los encargados de prestar dicho servicio, pero a su vez deben de realizar de una manera veraz dicha prestación y sin omitir el cobro de dicho impuesto, el cual debe de ser retribuido a el Estado.

Ahora bien, el segundo aspecto de la legitimación corresponde, al contribuyente retenedor del impuesto, mismo que es aquel que como su nombre lo indica, es el encargado de pagar el impuesto y a su vez de retenerlo, en virtud, de que será éste quien sea el usuario o consumidor del servicio, que el otro tipo de contribuyente le prestara dentro de lo que la Ley delimita.

Ante tal situación, debemos de comprender el correcto funcionamiento de este individuo dentro del derecho tributario, para así, entonces determinar las circunstancias que el impuesto al hospedaje deben de comprender; por ende, a las personas tanto físicas como morales, pero existe un artículo dentro de la Ley de Hacienda del Estado de Sinaloa, publicado dentro de la Gaceta Fiscal número seis en el mes de octubre de 1996, en el artículo 292 TER-H, cuando señala que los impuestos recaudados por el concepto de la contribución respectiva del impuesto sobre el hospedaje, deberán de ser destinados para la promoción turística del Estado; ante tal situación, encontramos un gran avance dentro de la relación entre el Estado y los contribuyentes, ya que, esta actitud tomada por el gobierno logra dos puntos muy importantes; el primero que nos demuestra que el Estado esta interesado en lograra un desarrollo dentro de la comunidad encargada a servir al turismo ya sea nacional o extranjero; y a su vez, logrará que las contribuciones sean mayores cada vez, por existir apoyo publicitario para tal industria.

Las acciones que en este caso se suscitan dentro de la Entidad Sinaloense, debe de ser tomadas muy en cuenta, ya que en este caso se verán beneficiados tanto el Estado como los particulares, por que estos últimos, son los encargados de recibir mejores beneficios y mejores servicios que los mismos industriales de este tipo de rama, otorgan al consumidor del servicio.

Ahora bien, podríamos hacernos una pregunta, qué tiene que ver con respecto al contribuyente retenedor; bien, en este caso, cabe señalar que también el particular que aquí se cita, obtendrá grandes beneficios, como son un mejor servicio y a su vez mejores precios, por parte de los contribuyentes que se encargan de prestar el servicio al hospedaje. Si bien es cierto, la forma de funcionar deberá de ser conforme a las necesidades de cada Entidad Federativa.

Nada es mejor que un órgano plural, sea el encargado de realizar la distribución y ordenamiento de desarrollar un fideicomiso de tal orden, con respecto al impuesto sobre el hospedaje.

Si bien es cierto, que a través de las distintas partes y tan variados aspectos se han manejado para definir y más que nada de otorgar un criterio con lo que corresponde a un concepto muy particular con respecto al impuesto sobre la prestación de servicio de hospedaje, es de suma importancia aclarar antes de continuar con el presente capítulo o bien ahondar en las correspondientes materias a tratar dentro de la presente, que el impuesto sobre el hospedaje será, una contribución de orden imperativo por lo que el contribuyente retenedor deberá de cumplir por medio del pago de un servicio, mismo que es otorgado por parte del contribuyente, que se encarga de realizar tal actividad, dentro de la materia hotelera.

Es así, que dentro del mismo tributo, es definido un concepto muy claro, como lo es la prestación de un servicio; en donde, se ha definido y puntualizado quienes son las partes correspondientes ha darle la respectiva existencia y legalidad al mismo.

Cuando nos hemos referido y a su vez, ir definiendo un concepto con lo que respecta, a la prestación de servicios al hospedaje, se ha determinado una clara delimitación del mismo, dentro de los demás tipos de tributos, en donde, estos corresponden a el mundo de los servicios de la hotelería; es por eso, que esta orden de impuestos, deben de ser claramente definidas todos sus actos o actividades que se realizan, por que, el no definir dichos actos y actividades implicaría que éste tipo de contribución fuera mal interpretado por aquellas personas físicas o morales que son las encargadas de prestar un servicio de apariencia similar al que se intenta conceptualizar.

Ante tal situación, la Ley de Hacienda, dentro de su artículo 168-B, en su ultimo párrafo, define y determina una situación, en la cual, se señala lo siguiente: "No se considerará servicio de hospedaje al albergue o alojamiento prestado por hospitales, clínicas, asilos, conventos, seminarios e internados." Este precepto legal, nos define de una manera muy precisa que, éste tipo de instituciones, en ningún momento podrán cobrar este tipo de impuesto, en virtud, de que no se les es permitido por la autoridad. Es así, que lo que la autoridad intenta, es de proteger, en que este tipo de impuesto sea cobrado por servicios que no son los correspondientes para considerarlos dentro de los de el mundo de la hotelería.

Marcar una diferencia entre quienes son los prestadores de este tipo de servicios, es importante que la autoridad lo señale y delimite con mucha precisión; es decir, que para que el impuesto al hospedaje no incurra en actos de violación a la Ley, debe de ser este muy claramente marcado y a su vez, estructurado de una manera muy estricta e imperativa

en contra de aquellos que incurran dentro de la violación de imponer un servicio de esta índole en contra de un servicio que no sea considerado como tal. Es decir, que para la existencia de el impuesto sobre el hospedaje, debe de crearse en base a los requisitos de los impuestos, porque estos deberán de contener ciertos elementos que en capítulos posteriores tocaremos con mayor amplitud. Pero de lo que si no debemos de olvidar es que, este tipo de impuesto debe de satisfacer sus necesidades y además debe ser acatado por los particulares que se vean involucrados en el presente, es por eso, que para su imposición, este tipo de tributo deberá de encontrarse a establecer proporcionalidades justas y equitativas en relación al mismo y, a su vez, ser un acto unilateral, en donde, los particulares ejerciten de manera voluntaria y consciente su obligación de cubrir y apoyar el pago de los impuestos, como una obligación constitucional y no, como una obligación imperativa de orden gubernamental por parte del Estado.

CAPITULO SEGUNDO

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.

2.1 EDAD MEDIA.

Los tributos son conceptos subjetivos, de los cuales se podría considerar que estos corresponden a una creación por parte del Estado para que así, este pueda en su momento sufragar los gastos necesarios que el cumplimiento de las obligaciones, como son los servicios públicos, se puedan pagar y a su vez, cumplirlos por parte del Estado, para que así, el particular no tenga ninguna obstrucción para que el mismo se pueda desenvolver dentro de su comunidad.

Cuando hablamos sobre el tema de los impuestos, es un tema de mucha delicadeza y en algunas ocasiones de orden temerario; esto es, ya que es muy importante señalar que, los impuestos, vienen a crear un orden de carácter constitucional, ya que el pago por parte de estos se encuentra claramente delimitado, fundado y motivado dentro de la Carta Magna, es por eso, que el referirse a los tributos, es el tema de relevancia que los particulares deberían de estudiar y no temerle al cumplimiento de su obligación constitucional.

Si bien es cierto, que los impuestos deben de ser tributos en base a un ordenamiento legal y no por simple analogía, en donde, los representantes del Estado, sean los encargados del ordenamiento y legalización de los mismos, a través, de las aceptaciones fiscales por parte de los contribuyentes o mejor conocidos como particulares,

es muy precisa, la Ley Fiscal, al hacer mención a lo que corresponde a los impuestos, ya que este tipo de contribución, comprende a tan distintas formas en que el Estado, se convierte en un servidor público, para que él como ente generador y a su vez sea el encargado de recolectar el tributo, que el contribuyente otorga de una forma impositiva, demuestre que los impuestos son y serán, un aspecto en donde, el particular simplemente debe de otorgar por la existencia de necesidades primordiales que la sociedad necesita sufragar y que a través de el cobro de productos monetarios, es la forma en que se sufragará tal deficiencia; pero esta forma de cubrir las necesidades sociales, provienen de una época aún más antigua, en donde, los primeros antecedentes los tenemos dentro de la Edad Media.

Claramente hemos citado que los primeros antecedentes los encontramos dentro de la Edad Media, pero con mayor precisión, tenemos que la ciencia de las finanzas públicas realmente aparece como tal dentro del mundo financiero, hasta que esta logra la independencia de la economía política, pero esto lo encontramos hasta la Revolución Francesa, que es donde realmente logra tal autodeterminación, pero no vendrá a significar que este dato sea el principio, sino que el estado financiero aparece en el mundo cuando el hombre surge a la vida colectiva,¹ cuando se presenta el fenómeno de los impuestos, aparece otro fenómeno consecuente del mismo, que es la necesidad de cubrir aspectos de primera necesidad que la misma sociedad va adquiriendo por su desarrollo.

Pero nos encontramos dentro de una época en que la Europa Occidental, sufre una aparición de un atraso dentro de su desarrollo de producción interna, por lo que para ese entonces las sociedades europeas entran dentro de un estado de necesidades que provoca la aparición de una de las más grandes plagas, que es el hambre; todo esto en virtud de que la economía y el comercio sufren un cambio muy drástico dentro de su margen

interno, el cual se ve modificado a partir de que las sociedades sufren una transformación, en donde, sus necesidades deben de ser cubiertas antes de realizar una comercialización de productos, esto nos indica, que al sufrir estas conductas de los habitantes rurales y al no existir alguien que se encargara de transportar tales mercancías a la Ciudad, se merma la economía citadina y a su vez la rural sufre porque no hay quien pague sus excedentes.

Dentro del siglo XI, nos encontramos a una Europa dentro del orden de las divisiones territoriales y que a su vez las tierras existentes se encuentran con que todas tienen propietarios, mismos que son seres que se encuentran muy ligados al Rey, pero una de sus características muy particulares de este terrateniente, es que da una apariencia de ser una persona íntimamente relacionada con el Rey, como se ha citado con anterioridad, pero en la realidad tiene una gran independencia de él.

Este personaje feudal, tiene una gran influencia dentro de la evolución y aparición de los impuestos, ya que al ser un distinguido caballero, el cual tiene a su disposición grandes extensiones de tierras, de las cuales podía disponer de las mismas en cualquier momento, éste tenía reservadas grandes extensiones de tierras para su explotación directa por él mismo, y otras que las entregaba a los cortesanos a cambio de reconocimiento por parte de éstos de un vasallaje, mismo que consistía en entregarle fidelidad y lealtad al señor feudal; al tener extensiones de tierra los vasallos, estos debían ponerlas a trabajar por que además de entregarles una reverencia al señor feudal, estos debían de cumplir obligaciones económicas con el mismo.

Las tierras que se entregaban a los vasallos y a su vez , las mismas tierras que eran propiedad del señor, debían de ser explotadas por parte de estos mismos personajes, esto trae una aparición de dos nuevos sujetos que participan directamente dentro de la Edad

¹ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Nociones Generales. Porrua. México

Media como seres de suma importancia, ya que a través de ellos es como se comienza a dar producción a las tierras de forma distinta a la que se le venía dando, y a su vez, a crear productos que no serían utilizados por parte de los señores o los vasallos o bien por parte de los aldeanos; mismos productos sobrantes se les destinaba un orden distinto al del autoconsumo, en donde, se adquirirían prestaciones generales consistentes en cargas en especie, mismas que debían de pagarse en ciertas épocas.² Normalmente el pago se realizaba haciendo entrega de otro tipo de productos, tales como, gallinas, avena trigo, etc., en otras ocasiones se obtenían derechos en metálico.

Dentro de los aldeanos nos encontramos que existe una clara división de dos categorías dentro del mismo personaje, el primero se le conoce como ingenuiles y los segundos como siervos, dentro de el conocimiento de los primeros, los ingenuiles, vienen a ser aquellos hombres libres, mismos que no realizaban trabajos correspondientes a los de los siervos, es decir, todos aquellos trabajos viles y que como se ha mencionado corresponderán a los siervos, en donde estos sujetos históricos, eran los hombres con el carácter de esclavos y los cuales realizaban el trabajo vil, la clasificación de esclavo no correspondía a la época feudal, sino por el contrario, al existir un evolucionismo dentro de todos los ámbitos sociales, culturales y económicos, la clasificación del esclavo a siervo sufre una metamorfosis dentro de su forma lingüística, aunque dentro de su real axiología, comprendería los aspectos de una forma repetitiva a los correspondientes al esclavo y que aún cuando el nombre ha sido cambiado las funciones se desenvuelven en medio hostil en ocasiones igual o a veces hasta peor del mismo.

Una característica muy importante dentro de la época feudal, encontramos las relaciones que se suscitaban entre el señor feudal y los vasallos, en donde estas se

1995. p. 3.

² Flores Zavala, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas. Antecedentes Históricos de los Impuestos. Porrúa. 1995.

desenvolvían en un medio de orden directo, es decir, las relaciones que se desarrollaban entre estos personajes eran unas relaciones que comprendían únicamente entre el señor y el vasallo, pero surge que para que el señor feudal, conociera de los demás aspectos existentes dentro de sus propiedades, el vasallo era pues, un factor de suma importancia dentro de las funciones del señor, en donde, como podrá observarse a simple vista este viene más que nada a ser una extensión del mismo ante los demás trabajadores de las propiedades feudales.

El vasallo, así como los demás trabajadores dentro de la propiedad feudal, tienen obligaciones diversas, en las cuales, cuando surgían necesidades no podían brincarse a su inmediato para hacerlas del conocimiento del señor, es así como, el señor tendría conocimiento de las necesidades de los siervos; dentro de estas posturas surge un gran conflicto dentro de las obligaciones de cada uno de estos seres medievales, porque, si bien es cierto, que cada función tenía una distinta obligación con el señor feudal, surge una gran confusión dentro de las mismas, en virtud, ha aquellas grandes diferencias que se fueron suscitando dentro de las distintas propiedades, cuando una obligación se le conocía de forma distinta dentro de otra propiedad, y en ocasiones dentro de la misma propiedad sufría cambios en donde los hombres obligados al pago de las mismas protestaban esas variantes tan indefinidas. No hay que olvidar que la mayoría de esas obligaciones deberían de ser cubiertas en forma económica.

Dentro de las obligaciones que el vasallo tenía con el señor feudal se pueden dividir en dos grupos³, dentro del primero nos encontramos con las obligaciones correspondientes a la prestación del servicio de forma personal, en el cual se puntualizan ciertos puntos en donde, la característica primordial de esta obligación es la de rendirle favores al señor feudal en forma de que él mismo fuera quien se encontrará realizando sus actividades; para

adentrarnos aún más podemos citar como tales obligaciones aquellas tales como, el servicio militar, el cual tenía como sustento fundamental el de acompañar al señor al campo de batalla y pelear dentro de la guerra que se suscitaba, posteriormente esta obligación pasó a ser una obligación secundaria, en virtud de que las circunstancias se fueron modificando y dicho servicio era cumplido con tal que el vasallo simplemente acompañará al señor feudal hasta ciertos límites y por un tiempo determinado; en la otra obligación personal que encontramos corresponde a aquella en donde, el vasallo tiene la obligación de permanecer de guardia dentro del castillo del señor feudal, y a su vez, el de darle alojamiento en su casa a los visitantes de el mismo, esta última obligación sufrió también una reforma dentro de cuantos y en que término el vasallo debía de darles asistencia a los visitantes; se presentó una obligación muy particular dentro de las correspondientes al vasallo, en donde este último da asesoría al señor con respecto a los negocios, claro es que tal personaje debería de asistir a las audiencias celebradas.

Ahora bien, aparece una segunda obligación correspondientes a el vasallo, misma que tiene su característica y consistencia en el dentro del orden económico; esta situación particular tenía una característica muy especial, ya que nos encontramos con la obligación por parte del vasallo de proporcionar ayudas económicas al señor feudal, misma, que en un principio eran de carácter obligatorio y arbitrario por parte del señor, posteriormente estas mismas se fueron reglamentando, hasta llegar a una evolución de orden subsidiario, que en épocas anteriores concedían los parlamentos a la corona. Dentro de estas ayudas económicas nos encontramos con la existencia de cuatro puntos muy importantes en los cuales el vasallo tendría la obligación de cumplir con las mismas; la primera consistía cuando el señor caía prisionero, segunda para equipáralo cuando el señor marchara a las cruzadas, tercero cuando se casaba con su hija y cuarto, cuando se armaba caballero a su hijo.

³ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Antecedentes Históricos de los

Claramente nos hemos referido a las posiciones que el vasallo debía de tener con el señor feudal, pero existe otro personaje dentro de la Edad Media, de suma importancia, en virtud de que este es el encargado de llevar el trabajo de mayor peso dentro de la supervivencia de la propiedad feudal, mismo que es el siervo; pero como hemos de recordar que el ingenuil era un servidor con la única característica como la del siervo en trabajar la tierra, pero este a diferencia del siervo era un hombre libre y además no realizaba los trabajos viles.

Los siervos tenían dos clases de obligaciones:⁴ así como, a los vasallos nos encontramos que las obligaciones de los siervos son de dos ordenes idénticos, en los cuales consisten en las obligaciones personales y las obligaciones de orden económico.

Cuando citamos a las obligaciones de los siervos de orden económico, debemos de hacer mención a tres tipos de obligaciones que son las más importantes, la capitación, el formariage y la mano muerta. Dentro de la primera nos encontramos que este tipo de obligación más que nada debía de consistir en realizar un pago anual los siervos por cada uno de ellos, para lo cual, se realizaba un censo, para ver la cantidad de siervos existentes y así, estos se encargarán de realizar su pago. El formariage, una obligación con una característica muy particular, en donde, no debemos de olvidar que durante la Edad Media como antiguamente y hasta en nuestra actualidad, el hombre ha sido un ser muy aprisionado y a su vez muy dependiente, es decir, es un ser completamente social, el cual no puede vivir de forma individual y así depende muchísimo de su entorno para ser un individuo protegido por su grupo social, es por eso que éste tipo de obligación, cumple una vez más con esa característica dentro de la interdependencia y sociabilidad del ser

Impuestos. Porrúa. 1995. P.29.

⁴ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Antecedentes Históricos de los Impuestos. Porrúa. 1995. P.30.

humano, además de que no debemos de omitir un signo muy peculiar que surge como consecuencia de esa dependencia, misma que debe puntualizarse dentro de la Época Medieval, que es la propiedad privada, claramente se demuestra la aparición de los índoles privativos y maneras de marcar esa división de orden privativo, esto es, ya que la obligación del formariage no vendría a ser más que otro aspecto puramente delimitando la propiedad del señor feudal, ya que esta obligación consistía más que nada en realizar un pago por ejercitar el derecho al matrimonio, lo cual se hacía marcar en forma precisa esa propiedad cuando se demuestra esa diferencia, cuando el siervo contrae nupcias con una persona que pertenece al mismo feudo o cuando es perteneciente a otro distinto, esto es, le obligación a pagar por ser personas las que contraen matrimonio del mismo feudo, consiste en una cantidad muy baja, pero a diferencia que sean de distintos feudos el pago por tal obligación se eleva de forma muy alta.

Así mismo, nos encontramos con la otra obligación denominada la mano muerta, una obligación de forma más que nada imperativa a derechos que no se les hacían valer a los siervos, dentro de bienes de los cuales por su naturaleza comprendían ser propiedad del siervo por derecho de sucesión, pero por ser un individuo no libre, nos encontramos de que él mismo, no era capaz de obtener un derecho como tal, es por eso, que el siervo era un individuo que le pertenecía al señor feudal y por ende, el derecho de propiedad de los bienes del siervo fallecido, tendrían que pasar a ser propiedad del señor feudal, en virtud, de que el siervo era un individuo sin derechos y si con obligaciones hacía el señor feudal, en donde, aquellos bienes pertenecientes a la masa hereditaria que por derecho correspondían al señor feudal; más sin embargo, los colaterales tendrían la facultad de hacer valer un derecho, el cual consistía en solicitar la entrega de los mismos a través del pago de un rescate, el cual comprendía una cantidad considerable en favor del señor feudal, mismo pago se le conocería como "derecho de relieve".

Es verdad, que nos encontramos en una etapa en donde surge la materia tributaria, si bien es cierto, que no de la forma en que se tiene el concepto actual, pero de forma en donde, el pago de obligaciones que tienen, en ese entonces los individuos con el señor feudal, corresponde a las mismas características de orden tributario en nuestra forma actual.

Es por eso que todos aquellos miembros que pertenecían al feudo, tenían una obligación con el mismo, en virtud de ocupar porciones de tierra que se encontraban laborando, por lo que el concepto de el pago de una obligación implicaba, el aspecto de contribuir ante todo en favor del feudo y su señor; todo esto de diferentes formas es como se implicaban a los miembros del feudo a cubrir esas obligaciones, que para ellos se les conocía más comúnmente como rentas, las cuales se podrían señalar que consistían en las siguientes: el censo, el pecho o talla y las tasas de rescate.

La primera renta a la que nos enfrentamos consiste en el censo, este tipo de obligación consistía más que nada en que los miembros feudales, debían de pagar la renta en metálico⁵, el pago o cumplimiento de la misma, debería ser proporcional a la cantidad de tierras que el miembro feudal se encontraba laborando; pero como todo, al incumplimiento de alguna obligación surge la sanción, es por eso, que el miembro que no cumpliera con el pago de la renta, tenía dos sanciones la primera que era el de la expropiación del fundo o bien, también surgiría el pago de una multa.

Aparecieron otro tipo de impuestos dentro de los cuales se le denomina el pecho o talla, mismo que consistía en que las familias tenían la obligación de realizar el pago de una renta, el cual se hacía en el año de una a dos veces, pero anteriormente este tipo de renta se maneja desde un punto de vista más arbitrario, por lo que se tuvo que implementar una

regulación del pago, pero dejando el pago de la misma en casos extraordinarios, los cuales consistían en los momentos en que la hija del señor se fuera a casar, armar caballero al hijo, pagar rescate por el señor en caso de haya caído prisionero y cuando el señor se marchara a la guerra; pero es muy importante el hacer mención que la denominación de talla comprendía el aspecto del momento en que se realizaba una talla en madera, en virtud del pago realizado, es así que, por medio de la marca se realizaba con un cuchillo en la madera es a lo que se le denominaría la talla.

El otro tipo de renta se le denomina las tasas de rescate, las cuales eran aquellos pagos que se realizaban por prestaciones de servicios personales o en especie.

Se percibían derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco o cabra, etc. Se cobraban derechos por la venta del trigo, de la sal, de la carne, de las mercancías, de cerveza, de parada, de mercado, de canasta, de feria, etc.⁶

Entre las obligaciones de carácter personal que tenían los aldeanos estaban la de cultivar los terrenos propios del señor, cuidar sus viñedos, segar sus trigos, almacenar sus mieses; se fijaba el número de días de trabajo que debían destinarle y si debían de concurrir sólo con sus brazos o también con animales y aperos.⁷

Aparece dentro de la figura del señor feudal, una función de orden gravable dentro de los aspectos del orden del feudo, es decir, que este personaje comprende la función que en nuestra actualidad le correspondería al Estado, por lo que, el pago de obligaciones y

⁵ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Antecedentes Históricos de los Impuestos. Porrúa. México. 1995. P. 31.

⁶ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Antecedentes Históricos de los Impuestos. Porrúa. México. 1995. P. 31.

⁷ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Antecedentes Históricos de los Impuestos. México. Porrúa. 1995. P. 32.

rentas que se ofrecían al señor feudal, debían de comprender los aspectos tanto económicos como los personales, es por eso que tanto los vasallos como los siervos y todos aquellos miembros que comprendían y constituían el feudo, eran seres indispensables dentro del desarrollo feudal.

Pero dentro de los derechos que el señor feudal tenía para realizar gravámenes por las distintas acciones que la comunidad feudal realizaba, se suscitó en acciones arbitrarias por parte del señor feudal con los que tenían la obligación de pagar dicha renta; es cuando, surge las distintas formas arbitrarias de aplicar cargas gravables a esas distintas acciones y funciones de los miembros del feudo o bien surge el aspecto de que no sólo a los miembros del feudo sino también a los individuos los cuales debían de pagar el gravamen que se les cobraba por dar uso a las servidumbre por así llamar a los lugares que el señor feudal interceptaba para cobrar tal uso, pero surge el gran problema de la arbitrariedad, pero aún estando dentro de los siglos posteriores se seguía cobrando la calidad de impuestos de estos, pero se intento reducir estas actitudes tomadas por los señores feudales, aunque no funcionó tal iniciativa, ya que lo único que se logro obtener fue reducir ciertas actitudes, en donde el señor feudal no cobrará altas rentas. Pero estos derechos feudales, fueron los encargados de dar origen a la gran diversidad de impuesto que tenemos en nuestra actualidad, en donde se puede hacer una comparación como tal, tenemos que el derecho de peaje desapareció y se transformo en impuestos de importación o de exportación, gravando así, los productos que entran o salen de un país a otro; las famosas prestaciones de orden personal, se convierten en impuestos que debían de ser pagados en dinero; la talla o pecho pasa a ser un impuesto sobre la propiedad territorial, lo que nunca cambio ni pensamos que se cambie, es que los impuestos sean de orden hereditario.

2.2 EVOLUCIÓN.

En una infinidad de diferentes aspectos encontramos a aquellos en que el impuesto a través de la historia a generado su evolución, en donde, cada uno de ellos ha entregado una parte proporcional del aspecto tributario dentro del mundo factico de la materia fiscal; es por eso que nos hemos permitido el citar diferentes definiciones de otros doctos del Derecho Tributario; por que un simple análisis eventual de la evolución del Derecho Tributario no dará una determinante forma de demostrar los aspectos de la evolución del mismo, dentro de los impuestos, es así que, cuando hacemos mención con respecto a aquellos aspectos evolutivos, es necesario citar los aspectos y opiniones que tienen la gran diversidad de teóricos dentro del Derecho Tributario.

No cabe la menor duda, que es muy importante conocer la evolución de los impuestos, es por eso que a continuación hacemos mención de los siguientes autores, mismos que hacen mención a la definición de los impuestos, en donde, podremos sacar un análisis de como se ha venido dando la evolución dentro de los mismos.

Nitti, nos define el impuesto de la siguiente manera, "El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales del Derecho Administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible."

Eheberg define el impuesto en los siguientes términos, "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía

determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.”

José Alvarez de Cienfuegos, nos indica lo siguiente, ”El impuesto es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte.”

Vitti de Marco dice: El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”

Luigi Cosa, nos señala claramente otra definición, que reza: “El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales”.

Manuel Morselli nos señala: “El impuesto es una deducción obligatoria de riqueza privada, querida por el Estado y por las entidades menores para ser destinada a la consecución de los fines generales de la vida pública”⁸.

Dentro de todas estas definiciones que hemos presentado nos encontramos con la particularidad que existe un gran parecido y a su vez tienen aspectos de similares características, en las cuales los autores de las mismas, se han fijado el carácter que tiene el impuesto dentro de las sociedades, es por eso, que cuando hemos venido analizando esa perspectivas de la evolución del orden de los impuestos dentro de las distintas sociedades,

no es más que dar ha conocer lo que grandes expertos del Derecho Tributario han estudiado, dentro de las diferentes etapas del mismo.

Es por eso que cuando nos referimos a aquellas etapas que el impuesto ha cursado, hasta llegar a nuestra actualidad, en donde, tenemos un concepto muy distinto de ver la función de el impuesto, claramente se observa la finalidad del mismo, es muy puntualizada, por que su característica primordial corresponde a aquellos preceptos por los cuales las obligaciones dentro de las etapas en que el mismo se fue formando.

Durante las distintas formas en que las obligaciones se fueron transformando, encontramos que el fin fundamental, por el cual, las obligaciones se fundan, siempre es por el mismo concepto, es decir, que la creación de un impuesto o bien la creación de una obligación como comúnmente se le denominaba, se estableció a través de la aparición de los distintos aspectos que la vida social y económica que se va creando a través de las necesidades y sus evoluciones como entes sociales y generadoras de derechos y obligaciones. Es por eso, que las sociedades más avanzadas crean y dan aparición a la figura denominada Estado, pero no todo queda en esa creación evolutiva, sino que, una vez creada, la misma se encuentra generando una diversidad de aspectos, en donde, la economía empieza a ser un factor determinante para la sobrevivencia de las grandes sociedades evolutivas.

La aparición de distintas formas de supervivencia de las grandes comunidades crean una infinidad de situaciones para lograr sobrevivir de las demás sociedades, pero no sólo la aparición de estas formas de evolución son las necesarias para que las sociedades logren seguir dentro del mundo factico de la evolución económica, por que no debemos de omitir en señalar que la importancia que la economía empieza a generar dentro de las

⁸ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Definición. Porrúa. México. 1995. P.P.

grandes comunidades desarrolladas, por que la aparición del dinero, crea una nueva forma de transformar el desarrollo social y económico de estas comunidades desarrolladas.

En un principio el hombre desarrolla la técnica de la creación de obligaciones, mismas que se formaron a través de la aparición de cubrir necesidades dentro de las comunidades, esto es, que cuando el hombre crea y desarrolla la técnica de la evolución económica y a su vez, aparecen las formas de cubrir necesidades a través del pago de especies y servicios personales, es el momento en lo cual se origina la aparición de impuestos, por que si bien es cierto, que las contribuciones que otorga el pueblo que en este caso vendrían a ser los distintos pagos que se realizan en favor de el Estado o bien en favor de las propiedades feudales, que en la época de la Edad Media, es donde apareció tal figura.

Existió durante la evolución que se ha suscitado, diversas formas arbitrarias de la implantación de obligaciones con respecto al pago de las mismas, es así, que cuando se forman las diversas actitudes tomadas por parte de los señores encargados de implementar tales circunstancias, aparecen situaciones en las cuales los vasallos, siervos y demás miembros del feudo, en un principio aceptan las circunstancias que se les están implementando, pero con el tiempo los mismos miembros, se crean un criterio en donde, la razón del cobro de las obligaciones no son justas, y es cuando la protesta se origina.

Dentro de la regularización de el pago de las obligaciones nos encontramos aquellos detalles en donde, las que tenían el carácter de personales se transformaron en pagos realizados en moneda, todo esto se suscita en virtud, de que como se ha observado y hemos encontrado a través del análisis de las distintas definiciones que hemos planteado, en donde, se ha observado que el impuesto, viene a ser una prestación.

Cuando se hace la mención correspondiente a la palabra prestación dentro de la definición creada para el impuesto, no es más que el querer aludir en señalar que, este concepto debe de oponerse claramente al concepto que el derecho nos indica de contraprestación, porque al realizar el pago del impuesto correspondiente al Estado, en ningún momento debemos de esperar que el mismo nos devuelva otra prestación, por ende, el concepto que el derecho maneja como contraprestación, debe de ser, oponible al concepto que se señala de contraprestación, en virtud, de que el Estado, en ningún momento realizará algún acto en donde se realice una prestación de forma directa en favor del contribuyente o mejor dicho de aquella persona encargada de realizar el pago de un impuesto.

Es así que, cuando nos referimos a la contraprestación es aquel momento, en donde, ambas partes de forma reciproca se efectúan prestaciones de indole económicas, sociales o personales; pero tal circunstancia dentro de la realidad tributaria no se efectúa, por que dentro de un término legal el Estado no tiene ninguna obligación de generar un beneficio en favor del, particular, en cambio, éste último, dentro de los términos del artículo 31 en su fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se señala claramente la obligación que tiene el particular y más específicamente los mexicanos con nuestra nación de realizar las contribuciones en favor de cubrir los gastos públicos, es cierto, pero como lo hemos citado no existe ninguna contraprestación como el derecho lo ha querido manejar en su concepto.

Pero no debemos de pasar por alto que en ningún momento existe la contraprestación del Estado, y no podemos llamar así al concepto en que se podría apoyar al señalar que si bien es cierto, que existe una función que el Estado realiza con respecto a

los servicios públicos, en ningún momento se está realizando una función de prestación directa entre el Estado y el particular.

El hacer mención a tal precepto, lo único que se intenta determinar, es que no debemos de confundir que el Estado haga una prestación a cambio del pago de un impuesto, como podría confundirse con lo respectivo a que el particular o contribuyente recibe del Estado entregándole servicios públicos, ya que en ningún momento nos estamos enfrentando a alguna relación de orden directa entre ambas personas.

Cuando el particular realiza el pago de sus obligaciones fiscales, en ningún momento se está canalizando su pago a una función determinada, en donde, se comprometa el Estado a determinar el dinero de un particular a su propio beneficio, es por eso que las prestaciones son realizadas de un sólo lado, que en éste caso le corresponde al particular, y no otorgar nada por obligación al Estado.

El Estado como un ente social, tiene una función que es la de proporcionar servicios a la comunidad que él rige, pero no tiene en ningún momento la obligación directa de que solamente los pagos que los contribuyentes o particulares realizan serán canalizados para que éstos mismos obtengan un beneficio de servicios públicos por pagar un impuesto; ya que el Estado, tiene la capacidad de distribuir tales pagos en distintas áreas que él crea conveniente en donde deben de ser utilizadas y no solamente en beneficios de los contribuyentes, sino que como una persona moral, éste tiene necesidades que cubrir y para lo cual tiene amplias facultades para utilizar el dinero que los particulares entregan como pago de impuestos a éste, con el fin de cubrir sus necesidades.

La Ley, nos indica que el impuesto es una prestación en dinero o bien puede ser en especie. Ante tal situación, esto nos señala que los impuestos no pueden ser considerados

a aquellos servicios personales obligatorios, ya que para que se pueda ser considerado como impuesto aquellos pagos realizados por los particulares o contribuyentes se deben de realizar en dinero o en especie.

En la Edad Media, era frecuente la aportación en especie, cada siervo, cada poseedor de mansus debe determinada cantidad de jornadas de trabajo y de productos naturales fabricados por él: trigo, huevo, patatas, pollos, corderos, cerdos, tejidos de cáñamo, de lino o de manta. A esto se añade algunos denarios, pero en proporción tan insignificante que no logra impedir que la economía dominal sea una economía natural⁹.

También en la Nueva España, en la época colonial y debido a la falta de moneda se uso en gran proporción el pago de los tributos en especie.¹⁰

La evolución que han sufrido los impuestos dentro de toda su larga vida, pasan por una etapa importante en la que nos encontramos la aparición de dos tesis fundamentales, la primera fue sostenida por Pufendorf de la escuela cameralista. La aparición de esta escuela, surge a mediados del siglo XVII, misma que surgió como una ciencia de la administración de la hacienda de los principes, para prepara y darles un mejor conocimiento a los funcionarios fiscales de la Cámara Pincipis, misma que le otorgaría conocimientos generales de economía y administración.

Pufendorf, mencionaba y sostenía, que el impuesto es el precio que se debía de pagar para la protección de la vida y de las haciendas, por lo que debía de existir una

⁹ Henri Pirene. Historia Económica y Social de la Edad Media. España. Fondo de Cultura Económica. p.99.

¹⁰ Flores Zavala , Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Definición. México. 1995. Porrúa. P.38.

capitación moderada, para la protección de la vida que se supone de igual valor para todos y una tributación por la cuantía de las rentas para la protección del patrimonio.¹¹

Madame Clemence Roger, citada por Leroy Beaulieu, dice que “el impuesto es la parte de poder productivo bajo la forma de servicios personales o de contribuciones de toda naturaleza que cada ciudadano debe a la comunidad en cambio de los servicios que ha recibido, recibe y recibirá por el hecho de su participación social y a título de restitución de las ventajas alcanzadas por las generaciones pasadas, en provecho de las generaciones futuras”.

Analizar esta definición nos conlleva a una consideración tan general y abstracta de la misma, porque si bien es cierto, que el conjunto de gravámenes que se le aplicaban a ese conglomerado social, con el fin de que los mismos obtuvieran un beneficio general, nos traslada a el momento en donde, se podría caer en una falacia, la cual, en cierta forma correspondería a creer en la errónea situación de que el pago de los impuestos correspondería únicamente a satisfacer las necesidades de ese conglomerado social, lo cual, en parte corresponde a una forma de ir en contra de el supuesto de que las contribuciones son para cubrir el gasto público, es decir, que si bien es cierto que las necesidades de las sociedades son en parte tener servicios públicos, no sólo son lo único que el Estado contempla como gasto público, en virtud, de la existencia de otras necesidades que el Estado como un ente social debe de cubrir a través del pago en dinero, al igual que los demás contribuyentes lo realizan; es por eso que el ente social denominado como Estado, el cual es encargado de proporcionar las necesidades a todos los ciudadanos contribuyentes.

¹¹ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicana. Diversas Teorías sobre el Impuesto. México. 1995. Porrúa. P. 48.

No debemos de olvidar que el gasto público no sólo contempla los servicios que necesita el conglomerado social, sino todos aquellos gastos que el Estado debe de contemplar para su subsistencia; pero además no debemos de olvidar que en la definición que nos encontramos analizando es una definición muy inexacta por que existen razones suficientes para comprobarlo, ante tal afirmación tenemos que, no todas las actividades que el Estado realiza son concretamente un servicio público, en virtud, de que existen actividades que el Estado realiza sin que necesariamente tengan que ser servicios públicos, para que estos tengan que ser demostradas para que se justifiquen como gastos, esto es, que el Estado tiene actividades muy distintas a lo que son los servicios públicos, y las mismas actividades deben de ser cubiertos los gastos que por las mismas se susciten, por lo tanto, el término de contraprestación no corresponde a la aplicación de la definición de la palabra impuestos.

Hemos mencionado anteriormente la existencia de actividades que el Estado realiza y que no se consideran servicios públicos, es cierto tal afirmación, pero no debemos de olvidar que esas actividades deben de estar fundadas en Ley, ahora bien, encontramos actividades en donde se deben de realizar una serie de gastos que no solamente se encuentran fuera del concepto de servicio público, sino que aun se encuentra fuera de su actividad legal, en donde el Estado al realizar estas actividades se encuentra excediendo los limites de sus facultades y atribuciones, en donde, estas mismas le generan una serie de gastos de muy alto costo y los cuales deben de cubrirse de el pago de los impuestos, la actividad que hemos mencionado es la guerra.

Por otro lado, los particulares son los encargados de realizar el pago de los impuestos, y no por la totalidad de su pago recibe un beneficio, es por eso, que anteriormente habíamos citado que el impuesto no es una contraprestación, ya que el Estado destina a diferentes aspectos el dinero que se paga por el concepto de impuestos.

Es así que nos encontramos actividades que el estado realiza para cubrir necesidades de personas que no pagan los impuestos que les deberían de corresponder, para lo cual hacemos mención las obras de asistencia pública, que como lo hemos mencionado los beneficiarios no son necesariamente las personas encargadas de realizar los pagos de los impuestos, sino aquellas personas que no los pagan pero que necesitan del apoyo del Estado, como un ente protector, el cual estaría cumpliendo su función.

La idea de la evolución de los impuestos se ha venido generando en distintas formas pero todas con la finalidad de que el Estado cubra las necesidades tanto de los contribuyentes como las propias, esta idea evolutiva ha sido provocada en virtud a que se debe de fortalecer una comunidad y su soberanía, misma que se encuentra depositada en el Estado, el cual es el encargado de otorgar los servicios públicos y la protección de la comunidad, la evolución se genera entre otros conceptos por evitar el arbitrio del cobro de las obligaciones y convertirlas en obligaciones controladas.

2.3 ÉPOCA CONTEMPORÁNEA.

En la evolución nos encontramos, que los impuestos han sufrido transformaciones de las cuales, en nuestra actualidad han generado un gran avance dentro de el mundo de los tributos en beneficio tanto para los particulares así como para el Estado; esto es que los beneficios si bien es cierto, no son en su totalidad para el contribuyente, si obtiene una ventaja del pago de sus impuestos, pero a su vez, proporciona una ventaja para su comunidad.

Los grandes avances sufridos por las contribuciones las encontramos en aquellas, en donde, las obligaciones de servicios personales desaparecen, por pagos de las mismas en dinero, claro es que para lo cual se creo la moneda como un medio de transacciones entre los particulares y los particulares y el Estado; aunque tenemos que en la actualidad se manejan pagos por medio de especies.

Pero como hemos citado, en nuestra época contemporánea nos encontramos con que el pago de los impuestos necesariamente deben de ser en dinero, pero aunque existen leyes que facultan al particular al pago de los impuestos por medio de la entrega de especies. El párrafo sexto del inciso B), del artículo 8º de la Ley de Impuestos y Derechos a la Minería, del 30 de agosto de 1934 rezaba de la siguiente forma: "El impuesto de producción sobre el Oro y (10%) diez por ciento adicional, se pagarán en especie" y dentro del párrafo que le continua se agrega: "Se faculta a la Secretaría de Hacienda para exigir el pago del Impuesto sobre Producción de Plata y el adicional correspondiente en especie." La misma facultad se concede a la Secretaría de Hacienda para cobrar el Impuesto sobre Producción de Cobre y adicional correspondiente cuando se trata de barras impuras (párrafo quinto, inciso E, artículo 8º de la Ley citada). En la Ley del

Impuesto y Fomento a la Minería de 30 de diciembre de 1955, el artículo 12 establece de manera precisa que el impuesto que se vaya a cobrar por la producción que se suscite de oro también tendrá que ser pagada en especie.

Es común que los impuestos se encuentren en una función de suma importancia para la realización de las funciones del estado para con los particulares y para consigo mismo, ya que como se ha mencionado el pago de estos comprende en un aspecto de orden económico monetario, en donde, el dinero es la parte más importante de la función económica.

Pero como se ha citado, no sólo el pago de estos gravámenes corresponde en una forma de dinero, sino que dependiendo del producto de que se este cobrando, será la forma en que se estará pagando el impuesto; pero existe una tenencia hacia la determinación de las características de los impuestos, para lo cual citamos a las que ofrece Gastón Jeze, ya que si bien es cierto, estas conforman la mayoría de como deben de representar a los impuestos en nuestra actualidad, mismas que son:

- 1°. Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no servicios personales;
- 2°. La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del estado;
- 3°. El constreñimiento jurídico. El impuesto es necesariamente un pago forzado.
- 4°. Se establece según reglas fijas.
- 5°. Se destina a gastos de interés general.

6°. Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada.

La observancia que se suscita de las características anteriores son las que claramente la Ley delimita y que en capítulos posteriores estudiaremos y analizaremos, pero la importancia de estos puntos es que nos demuestran la evolución que los impuestos han generado hasta delimitar nuestra época actual, y así, encontramos que la materia tributaria es de índole de una prestación de carácter unilateral y fundamental para el desarrollo tanto del Estado como la comunidad política que el se desenvuelve.

Pero no debemos de omitir la definición que el Código Fiscal de la Federación nos presenta para decirnos lo que es el impuesto para la autoridad, dentro de su artículo 2° fracción I del Código antes citado, nos señala lo que es el impuesto, lo cual me permito transcribir, “Los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben de pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas en las señaladas en las fracciones II, III y IV de éste artículo”.

Dentro del concepto que hemos referido anteriormente, encontramos aquellos aspectos de la época antigua, en donde, las contribuciones corresponden tanto como en nuestra época actual a aquellas personas que no pertenecieran a la clase propietaria de las tierras feudales, pero dentro del avance que tenemos en nuestra actualidad, comprende a el pago de las contribuciones a todas las personas pertenecientes a un Estado, sin distinción de familia o de rango social, ahora que, si bien es cierto la existencia de ese gran avance dentro de la sociedad actual, encontramos que en ciertas ocasiones deficiencias dentro del sistema tributario, además de su constante evolución.

A diferencia del pago de los tributos en la antigüedad, el tributo era pagado por parte del usuario de los bienes o del vasallo del señor feudal, y las circunstancias de pago comprendían los usos y obligaciones que estos tenían con el señor, dentro de nuestra época actual, se observa que el pago de los tributos, deben de comprender los servicios que el Estado proporciona a los contribuyentes, como se podrá observar, el sentido de la obligación de la época antigua con la actual se ha diversificado de una manera, en la cual, el tributo dentro de su aspecto de la obligación que tiene el contribuyente con el Estado y el vasallo con el señor feudal, ya no corresponde a únicamente de los pagos de las obligaciones por el simple hecho de pertenecer a un territorio feudal; por otro lado, la época actual, simplemente se encarga, de que el contribuyente realice el pago de su obligación tributaria con el Estado, en virtud, de que dicha obligación es no por el simple hecho de pertenecer al mismo, sino, por ser una prestación de la cual el particular debe de realizar en favor del mismo, así como, de su comunidad en donde se desenvuelve.

Por lo que, el individuo como ente social y participativo dentro de la misma, debe de cumplir con la obligación para la subsistencia del Estado y la subsistencia del mismo individuo, esto es, que el cumplimiento de una obligación constitucional de orden tributario, debe de corresponder al particular, por la simple razón de que él como un ente productor y generador de un desarrollo económico dentro del Estado, debe de crear una protección a través de la soberanía que le entrega a el Estado, y éste como individuo en quien se deposita la misma, debe de ser el encargado de proteger, dar, los servicios públicos y tener la relaciones necesarias con los demás estados, para que el particular, sienta la existencia de que sus impuestos comprenden la forma de sufragar las necesidades que el particular tiene y no las de únicamente las que el Estado necesita.

Cabe hacer mención de la existencia de puntos muy parecidos y a su vez muy distantes entre las obligaciones que en la época antigua se tenían, con las que en la actualidad se generan, es por eso, que la importancia de haber realizado un análisis comparativo de las distintas etapas que las obligaciones han cursado han generado una conciencia por parte del Estado, de no implementar supuestos tributarios referentes a actos arbitrarios por parte del mismo, como se suscitaba en la época anterior, de lo cual ya lo hemos citado en el presente capítulo.

El Derecho Tributario ha tenido y tiene una intrínseca relación con el Derecho Económico, desde la aparición del mismo, esto es, que con la relación que existe y que ha existido dentro de las comunidades, en las cuales aparecen aspectos comerciales, en donde, el medio más común para sufragar las necesidades, se complementa a través de el mismo comercio, el cual es regulado, si bien por una economía antigua, pero acorde a las necesidades que en ese momento el hombre tendría.

El comercio es un gran generador de los distintos avances conocidos dentro de la humanidad, ya que es un generador de la evolución económica, así como, de la aparición de los tributos dentro de la economía, es así, que esta rama dentro de la aparición del comercio, nos otorga la aparición de la moneda, aunque esta, simplemente corresponde a situaciones meramente de negociación.

Pero la conjunción de la moneda como un medio intermediario dentro de el mundo de los negocios, debe de ser regulado, por leyes y reglamentos, para evitar los conflictos de los valores intrínsecos que la misma contendrá, ahora bien , lo que no podemos evitar es el de mencionar, que desde épocas anteriores hasta épocas modernas, nos encontramos que la mayoría de los problemas jurídicos desembocan en un problema económico, el cual

a su vez debe de dar ciertos estímulos para que la misma economía logre un desarrollo pleno y a su vez, una evolución completa.

Los hombres han, en efecto, rápidamente comprendido que el orden jurídico afecta al sistema económico existente y ha sido afectado. El funcionamiento armonioso de un sistema económico determinado requiere de un cierto número de reglas de derecho que aseguren la aprobación y el uso de los factores de la producción, de los productos y de los servicios. En sentido inverso, todo orden jurídico tiene repercusiones investigadas o no, regidas o normalizadas. La conciencia de esta influencia recíproca no se ha siempre manifestado más que recientemente bajo la forma de un tema específico de investigación y de enseñanza. Es en efecto en el curso de los últimos años, que el Derecho Económico ha sido invocado como una disciplina autónoma.¹²

La preocupación jurídico-económica ha estado presente en la evolución de las sociedades y sobre todo a partir de la consagración del constitucionalismo. Ante un caos creciente como éste no podemos dejar de volver la vista atrás, que otra resultaban satisfactorios. Tres empeños nos parecen clave a la luz de pasadas experiencias: 1) Cómo modelar la estructura política de forma que pueda ser renovada y reformada de continuo; 2) Cómo planear las varias acciones que las necesidades emergentes demandan; 3) Cómo llevar adelante unos planes y políticas dadas.¹³

Si el fenómeno económico es una masa de relaciones jurídicas manifestadas de modo idéntico, cabría preguntar si alguna relación social, directa o indirectamente no cabe dentro del campo de la economía y del Derecho. Por ello esa masa de fenómenos sociales

¹² Alex Jacquemin y Guy Schrans, *Le Droit économique*, Presses Universitaires de France, 2ª ed., 1974, pag. 5.

¹³ Carl J. Friedrich, *Gobierno Constitucional y Democracia*, I. De Ests. Políticos, Madrid, 1975. Pag. 660.

constituirá una preocupación constante de juristas y de economistas, partiendo de la idea que tanto el derecho como la Economía, como instrumentos sociales, se encamina al estudio de la cooperación sometida a regulación.¹⁴ Por consiguiente, la tarea inicial se concentra en ubicar en forma conveniente el fenómeno jurídico y económico.

Aparece una gran problemática dentro de los aspectos del Derecho y de la Economía, la cual consiste en determinar si es posible la relación que intentamos declarar entre ambas materias, ya que las mismas comprenden aspectos muy diferentes, pero tomando en consideración que el Derecho es el encargado de regular las acciones de los individuos y de la economía misma.

Debemos de entender las situaciones que se suscitan entre estos dos aspectos, ya que el sistema jurídico ha resuelto este problema señalándose que toda la vida debe de subordinarse a una estricta regulación jurídica, económica o social, pero el señalar este aspecto sería ir en contra de la naturaleza del ser humano.

Derecho y economía mantienen relaciones estrechas, pero no absolutas; la norma jurídica es importante, pero también es importante la economía, es por eso, que ninguna de las dos puede dejar de existir de dejar participar dentro de la evolución de el hombre en su entorno social; pero la economía no puede vivir sin el Derecho, pero tampoco debe de vivir bajo su más régimen estricto señalado por el mismo; es así que, la economía debe de mantener su conjunción con el Derecho dentro del orden de regulador de la misma, pero a su vez, debe de permitir que la misma economía se desenvuelva dentro del marco de libertad total como una materia creadora y enfundadora de obligaciones características y propias de la misma, esto corresponde a un mundo de eficiencia evolutiva, de la cual el Derecho debe de sustentar a través de acción coercitiva pero sin llegar al fondo de la

¹⁴ Andres Serra Rojas, Derecho Económico, Antecedentes de los derechos públicos y privados,

coerción total, porque cabe mencionar, que si bien es cierto, la existencia de que las normas expedidas por parte del Derecho, deben de ser respetadas, estas deben de cumplir la características que el mismo Derecho implementa para que se de la coercibilidad.

Pero siempre debe de tomarse en consideración que la intención que existe entre estas dos materias, comprenden la importancia por lo que el impuesto se sustenta, que es de que los particulares contribuyan con el gasto público de una forma equitativa y justa, sin llegar al exceso de la evasión por declararse en quiebra o de que cobrar a un contribuyente cantidades excesivamente altas por considerarse un contribuyente con recepciones altas sin antes demostrarse la realidad tributaria del mismo. Porque claramente dentro de la legislación fiscal se determina que los impuestos deben de ser proporcionales al contribuyente y nunca en detrimento del mismo, es por eso, que la Economía y el Derecho deben de estar totalmente al servicio de los grandes núcleos de población a quienes no se puede abandonar o postergar, con economías ciudadinas de lujo. El derecho no comprende a toda la Economía en su totalidad, ya que lo que intenta es delimitar claramente los aspectos de cada una de las partes que corresponde a la economía, por lo que, tampoco el Derecho debe de regular de una manera totalitaria a la Economía, en virtud de que el implementar situaciones riguristas de control, provocarían mecanismos de defensa en contra del derecho, y a su vez, actitudes contrarias al Derecho y su normatividad, por situaciones reguladores asfixiantes para la Economía.

Lo importante dentro de los aspectos regulativos que el Derecho de implementar, debe de comprender la situación de la existencia de nuevas teorías, nuevas ideologías, métodos, estructuras, las cuales tratan de crear un mundo entre el Derecho y la Economía, más armónico que imperativo-regulador, mismo que se encuentre acorde a la realidad humana y orientado más que nada a la solución de problemas y no a la implementación de

tercera de. Porrua, México, 1993, pag. 96.

tales, logrará una mejor distribución de las riquezas, así como la forma equitativa del pago de los tributos en forma más justa y equitativa.

La institución tributaria dentro de la época contemporánea, comprende la justa regulación de los pagos de los impuestos, los cuales deben sustentarse en ley, y por lo tanto, no deben crearse de forma arbitraria dentro de los marcos legales, en donde organismos crean aspectos regulativos de orden público sin tomar en consideración las situaciones económicas de la población.

Es así que la forma objetiva dentro de los tributos debe formarse con la participación de todos los individuos, en donde, sus participaciones se efectúen acorde a la realidad correspondiente y no a los tiempos ficticios que se intentarán vivir.

Por eso, en la época contemporánea en que nos encontramos, debemos facultar y encontrar las realidades de la aplicación de los impuestos, así de lo que estos deben comprender, y no crear situaciones de orden ficticio, porque es muy importante que los impuestos que se le cobran al contribuyente deben ser justos, equitativos y fundamentados en ley, por que no es válido que después de atravesar un sin fin de obstáculos arbitrarios creados en instituciones de la época antigua, debamos volver a retroceder en lugar de lograr un avance en nuestro mundo de la recaudación de impuestos para sufragar los gastos públicos.

CAPITULO TERCERO

LOS IMPUESTOS

Hacer mención de lo que son los impuestos nos presenta un trabajo muy especial y a su vez muy basto, en donde, nos encontramos que el estudio que se ha realizado para llegar a determinar y delimitar claramente lo que fueron, son y serán los impuestos, se presenta una función muy delimitativa en nuestra actualidad, a diferencia de la gran generalidad, de los impuestos o mejor dicho aquellas obligaciones de la antigüedad; pero lo que cabe hacer mención, y que no debemos de pasar por alto, es la función objetiva en que se desenvuelven en nuestra actualidad los impuestos.

Dentro de las diferentes etapas en donde el hombre sufre afectaciones dentro de su patrimonio, él mismo, se encarga de profundizar en estudios, los cuales deben de ser en algunas ocasiones equitativas para la sociedad, y en otras, sólo benefician a algún sector de la misma, es por eso, que el estudio del cumplimiento de las obligaciones tributarias con el Estado, son y serán materia de estudio de un análisis muy profundo, en donde, se debe de realizar, completos estudios de la sociedad y la forma en que ésta se encargará de cumplir con la obligación tributaria.

Pero no debemos de pasar por alto, que los impuestos deben de ser claramente factibles para la sociedad, y que a su vez cumplan con los requisitos y principios fundamentales; Adam Smith, en su libro *Welth of Nations*, misma obra que es considerada un libro clásico dentro del mundo de la Economía, en el capítulo de los impuestos nos

encontramos que él mismo, cita a los cuatro principios de los impuestos, los cuales consisten en los siguientes:

1º. Principio de Justicia. Los súbditos de cada estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o el menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos.

Este principio es muy importante, porque nos conlleva a una realidad tan diversa que el simple hecho de justicia es tan diverso de un país a otro como es tan variado de una época a otra, es por eso que este pensamiento filosófico, como lo es la justicia, depende mucho del desenvolvimiento que sufra la sociedad dentro de los distintos pensamientos e interpretaciones de la justicia.

2º. El principio de certidumbre. El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben de ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas. Cuando no suceda así, toda persona sujeta a un impuesto se halla más o menos a merced del recaudador del mismo, el cual puede exagerar el importe del impuesto para cualquier contribuyente que le desagrade, o arrancarle, por la amenaza de esa gravación, algún presente o propina. La inseguridad de los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase de hombres, que ya por la función que desempeñan son impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certidumbre de cada individuo deberá pagar es, en lo que respecta a los impuestos, una cuestión de tan extrema importancia que creo, y así parece deducirse de la experiencia de todas las naciones, que

un grado muy considerable de desigualdad produce efectos menos dañinos que un grado muy pequeño de inseguridad.

Este principio, debe de ser de naturaleza muy precisa y a su vez, debe cumplir y determinar los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quién paga, a quién se paga, las penas en caso de infracción, los recursos que proceden en contra de una actuación ilegal de la administración, etc.

Como podrá observarse, el cumplimiento a este principio del impuesto, corresponde a la clara determinación de actuaciones bien delimitadas, y no crear obligaciones del pago tributario, en donde por simple imposición arbitraria se obedezcan costumbres obsoletas, por lo tanto, el principio de certidumbre, debe de consistir en aspectos ciertos y precisos , mismos que deben de encontrarse fundados en ley y en cuestiones de orden de necesidades sociales.

3º. Principio de comodidad. Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en el que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículo de lujo, los paga todos, en último término, el consumidor y, por lo general, en forma que es muy conveniente, para él. Los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como está en libertad de comprarlos o no, a su voluntad, si esos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta.

Considerando este principio, es especialmente importante, el cómo debe de interpretarse, en virtud de que los pagos de los impuestos deben de considerarse dentro de las posibilidades de los contribuyentes, es decir, que el simple hecho de que existan impuestos y que el Estado tenga la facultad de crear obligaciones tributarias, no por simple arbitrariedad deben implantarse las contribuciones que deben de realizar los contribuyentes, ya que en todo momento, es muy importante el particular, y no es válido ni legal, que se le tenga que cobrar impuestos que no corresponden a su existencia dentro del contexto de los mismos ni tampoco se deben de cobrar de forma que el particular deba de pagar en el instante mismo de que el estado tenga la necesidad, por lo tanto, si bien es cierto, que el gobernado, tiene una obligación de contribuir con el gasto público, este debe de ser de una manera en la cual, como lo señala el principio, se debe de respetar el momento en que este tenga recursos para cubrirlos, pero sin hacer detrimentos con respecto a aquellos artículos de lujo, ya que siempre el particular que tiene dicha facilidad de obtener tales recursos, significa que tiene mayores posibilidades de pagar impuestos.

4º. Principio de economía. Todo impuesto debe de planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible. El que esta diferencia sea grande, puede deberse a una de las cuatro causas siguientes:

Primera. La recaudación del impuesto puede necesitar un gran número de funcionarios cuyos sueldos pueden devorar la mayor parte del producto del mismo, y cuyas grageas pueden aún imponer una especie de impuesto adicional al público.

Segunda. Puede ser causa, de que una parte del capital de la comunidad se separe de un empleo más productivo, para dedicarlo a otro menos productivo.

Tercera. Las multas y otras penas en que incurren los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos, terminando así con el beneficio que la comunidad pudiera derivar del empleo de sus capitales. Un impuesto imprudente ofrece grandes tentaciones de evadirlo.

Cuarta. Someter a la gente a las frecuentes visitas y al examen odioso de los recaudadores de impuestos, pueden exponerla a muchas molestias, vejaciones y opresiones innecesarias. A lo que puede añadirse, dice Mil: Que las reglas de carácter restrictivo a las que se somete con frecuencia al comercio y a la industria, para impedir que se escapen a un impuesto no sólo son de por sí molestas y costosas, sino que a menudo crean obstáculos insuperables para la introducción de perfeccionamientos.¹

Todos los principios tienen un fin justo y determinado para la constitución de los diversos aspectos que los impuestos traen consigo, pero algo que nunca debe de olvidarse es que la recaudación de impuestos no debe de ser de una forma arbitraria, en donde, el contribuyente busque la forma de evadir los mismos, en virtud de no poder realizar los pagos correspondientes a estos, por lo tanto, la existencia de una infinidad de impuestos provoca la aparición de la evasión, y a su vez, una inseguridad dentro de la nación, por lo que, la evasión es un síndrome de corrupción y no cumple con la finalidad para lo que los impuestos fueron creados como son la colaboración del gasto público.

3.1 CARACTERÍSTICAS.

La aplicación indiscriminada y arbitraria de impuestos pueden provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado. Por ello, el conocimiento de los principios de la imposición es de fundamental importancia para el adecuado desenvolvimiento de un país, ya que su correcto manejo hace de las contribuciones un instrumento muy útil para la consecución de los fines del Estado.²

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que se viola la garantía de proporcionalidad y equidad en los impuestos cuando tales impuestos son notoriamente exorbitantes y ruinosos.³ Es por eso, que tales preceptos deben de considerarse dentro de los principios y no omitir ningún aspecto de importancia que sea tentativo a la violación de los mismos. Si bien es cierto, que la proporcionalidad y la equidad corresponden a que los impuestos se deben de consolidar bajo un régimen de legalidad y no omitir su principio esencial, el cual se sujeta a que los sujetos pasivos deben de contribuir a los gastos públicos de acuerdo y en función de su capacidad económica.

Por otro lado, nos encontramos que así mismo, como debe de ser proporcional, este debe de cumplir con el requisito de ser equitativo; pero no confundirse con la proporcionalidad, por que son dos aspectos muy diferentes y de características muy particulares; en donde, la equidad, corresponderá a las distintas condiciones económicas en que el gobernado se encuentre, es decir, que el cobro de un impuesto necesariamente

¹ Ernesto Flores Zavala, Finanzas Públicas Mexicanas. Los principios teóricos de los impuestos. Porrúa. México. 1995. Pp.137,146,147 y 148.

² Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. Principios de Derecho Tributario. Las Contribuciones. Pac. México. 1986. p.56.

³ Derecho Financiero Mexicano. Limitaciones Constitucionales del Poder Tributario. La Proporcionalidad y Equidad en los Impuestos. Porrúa. México. 1994. P. 273.

debe de ser impuesto, siempre y cuando éste pueda ser pagado, porque el mismo que no corresponda a esa proporcionalidad, primero no será pagado por parte del contribuyente y segundo al no ser pagado, significa que el gravamen no cumple con la característica particular de su equidad, por ende, la aplicación de un impuesto que contenga la falta de esta característica, estará violando el artículo 31 constitucional en su fracción IV, porque si bien es cierto, que se presupone que debe de gravarse todo ingreso que percibe el particular, pero el gravamen no puede ser aplicado de igual forma , en aquel que no percibe el mismo tipo de ingreso, porque como se mencionó, se estaría violando el precepto constitucional antes citado.

El precepto del principio de proporcionalidad tributaria, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben de contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Esto nos señala claramente que relación contributiva que se guarda entre el Estado y el sujeto pasivo, debe ser de una naturaleza económica, en donde el legislador le atribuye al sujeto pasivo la obligación intrínseca del impuesto, así mismo, no debemos de omitir que, es necesaria que exista una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva).

El hecho de que se determine que el impuesto debe de cumplir con el principio de legalidad, mismo que se encuentra enunciado tanto en las palabras “ nullum tributum sine lege”, como en el artículo 31 en su fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde claramente los aspectos legales de mencionar que los mismos pertenecen y constituyen obligaciones ex-lege.

Esta característica es muy clara y particular con respecto a su imposición coercitiva, porque el hecho de aplicarla dentro de la sociedad debe de encontrarse

constituida en ley, y no por el simple hecho de que por arbitrio por parte de la autoridad se cobre un impuesto.

Todos los tributos constituyen obligaciones ex-lege, es decir, la fuente de ellas está representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la Ley (presupuesto, hecho punible, hipótesis de incidencia) y un hecho de la vida real se ajusta perfectamente a la hipótesis.⁴

Las obligaciones ex-lege se diferencian de las meramente legales y de las obligaciones voluntarias. Aquellas nacen directamente de la Ley, y no se producen en el Derecho Tributario sustantivo. Las últimas son las que nacen de la voluntad de los particulares (generalmente contratantes) expresada bajo la tutela del Derecho que les reconoce ese poder creador. Tampoco existen en el Derecho Tributario.⁵

Es de saber que los impuestos corresponden a las obligaciones jurídicas, y por ende, una de sus características es la coactividad; por lo tanto, en caso de incumplimiento, se debe de realizar el acto de la coacción, consistente en la aplicación de la fuerza del Estado; misma, que se encuentra señalada y autorizada dentro del principio de legalidad, y no dentro de la voluntad de la administración pública, como comúnmente se interpreta. Mismo principio se encuentra sustentado y establecido en las disposiciones de los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; en donde la misma dispone, que el Congreso de la Unión, debe de discutir y aprobar anualmente, durante su período ordinario de sesiones, las contribuciones que basten para cubrir el Presupuesto de Egresos, de donde se concluye que los impuestos

⁴ Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Limitaciones Constitucionales del Poder Tributario. Porrúa. México. 1994. P.323.

⁵ Fernando Sáinz de Bujanda. El nacimiento de la Obligación Tributaria. RDFHP. Vol. XV. Núm. 58.

deben de estar establecidos en una ley expedida por el Poder Legislativo, salvo los casos del Decreto-Ley y del Decreto-Delegado.

En cambio, allí donde falta tal coacción, allí donde la obligación del particular no surge sino por la expresión de su libre voluntad (si bien limitada por algún elemento secundario iuspublicístico que deriva de la naturaleza soberana del Estado o del ente público menor con el cual el particular entra en relación jurídica), se está en el campo de los ingresos patrimoniales, regulados esencialmente por las normas del derecho Privado.⁶

Los tributos corresponden a que estos se deban de realizar a través de prestaciones al Estado, mismas que el contribuyente realiza, con carácter de orden pecuniario; tales prestaciones se suscitan en este orden porque, la facilidad de la existencia de un orden de economía monetaria, provoca una facilidad en el trato y cumplimiento de la obligación tributaria por parte del particular con el Estado. Si bien es cierto, que en nuestra actualidad, la aparición de la moneda, ha provocado una manera más fácil de realizar acciones de trámite comercial, también se ha facilitado la realización del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La prestación debe ser proporcional como lo hemos mencionado con anterioridad, el mismo principio debe de ser interrelacionado con el principio de legalidad, esto es, que en virtud de que ambos principios otorgan al gobernado una garantía en contra de los actos de molestia, que en este caso deberían de ser los impuestos, la contribución necesariamente debe de comprender estos principios, porque los mismos le dan la fundamentación para que se de su existencia dentro del Derecho Tributario.

⁶ Antonio Berliri. Principios de derecho Tributario. Vol. I. Traducción española. Madrid. 1964. Núm. 69.

La prestación tributaria, debe ser pagada en moneda, mismo precepto se encuentra fundado en Ley, dentro del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 20 que nos cita lo siguiente: Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban de efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate. Al observar lo que este precepto nos señala, se entendería que en todos los pagos de los impuestos correspondientes al contribuyente, estos deben de realizarse en moneda nacional, y por lo tanto, el sistema de pago en especie desaparece en virtud de que la Ley, en ningún aspecto lo contempla.

Pero no debemos de olvidar que el pago del impuesto de oro debe de ser en especie, por lo que en este caso, se podría dar la excepción a la regla que esta estipulada en el artículo anterior.

Por otro lado, la característica principal de que el pago debe ser en dinero, comprende su definitividad, es decir, que no se debe de reclamar una devolución o restitución en ningún tiempo ulterior.

Encontramos que, dentro de los impuestos existe también una característica muy peculiar, en la cual el pago debe de realizarlo un sujeto; esto es, que es de saberse que el mundo de los impuestos se encuentra regido por los aspectos de que la relación se da entre dos personas, bien sean personas físicas o personas morales. El tributo consiste en la relación que se suscita entre dos sujetos, que en este caso vendrían a ser por un lado, el acreedor del tributo, el cual se encuentra representado por el Estado, y por la otra, el deudor del tributo, quien en esta situación le corresponde ser a aquella persona encargada de realizar y cumplir la obligación del pago del tributo.

El principio de obligatoriedad, se encuentra establecido dentro de el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; mismo precepto que nos viene a señalar que, la obligación de todos los mexicanos es de contribuir con el gasto público, misma obligación nos señala que se debe de cumplir a través del pago de impuestos, los cuales al cumplir su función se encuentran dotando de los medios suficientes para que el Estado sufraga sus necesidades y al mismo tiempo cumpla con los servicios públicos, ya que estos se encuentran estipulados dentro del gasto público, en virtud de que los mismo se encuentran a su cargo.

Pero esta misma obligación se fundamenta dentro de la Ley Fiscal, ya que en esta encuentran su concretización para que se forme como un hecho generador de la obligación fiscal.

El impuesto, surge de un precepto constitucional, dentro del cual se nos presenta de la forma de legitimación obligatoria que tiene el gobernado con respecto al Estado, para así, contribuir con el ya mencionado gasto público; pero a su vez, esta participación unilateral, que el particular realiza, se presupone que la misma corresponderá a la utilización del gasto público por parte de la Federación, las Entidades y los Municipios.

Cuando citamos los anterior nos debemos de referir que estos conceptos, más que nada el legislador los plasma dentro de la Constitución Mexicana, con el fin de que el Estado mexicano, con todas sus Entidades y Municipios, tengan una forma de sufragar las necesidades que se les vayan presentando, porque el mismo, no tiene capacidad de crear su propio patrimonio económico.

Es muy cierto mencionar que la intención es la de sufragar el gasto público, mismo que es lo citado en párrafo anterior, por lo tanto, cuando los particulares contribuyen

dentro del pago de los impuestos que a estos les corresponden, deben de ser dirigidos para lo que fueron creados, y no darles una utilización distinta a la misma, como en ciertas ocasiones han sucedido, como pudiera suceder con organismos descentralizados del Estado y empresas de participación estatal, ya que estas son entidades con personalidad jurídica propia y por lo mismo diferente y separada de la del Estado.

Es por eso la importancia de citar que los gastos públicos de ser destinados a su función comprenden una condición de validez constitucional de los tributos; para mayor abundamiento de lo antes citado se ofrece la siguiente tesis:

TESIS 541. Impuestos, destino de los, en relación con los obligados a pagarlos.- De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estipulado en la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnómoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, una facultad limitada por esos tres requisitos.⁷

Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido a los gastos públicos, de la manera siguiente, como se cita en la tesis que a continuación se ofrece:

TESIS. 118. Gastos Públicos.- Por gastos públicos no debe entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a las funciones y servicios públicos.⁸

⁷ Recopilación, 1955.

⁸ Apéndice al SJF, año 1965, 1ª parte, tesis 118, se repite en AR 2844/61, Clotilde Acevedo Vda. De Flores, en Informe del Presidente de la SCJN, 1973, 1ª parte, pp. 383-384.

3.2 CLASIFICACIÓN.

Los impuestos son parte fundamental dentro de los aspectos funcionales del Estado, porque sin ellos éste no podría alcanzar las metas que se propone dentro de sus alcances económicos, es por eso que los impuestos a través de la evolución histórica que han sufrido, se lograron imponer dentro de las obligaciones que tiene un particular con el Estado, es decir, que los impuestos han logrado evolucionar dentro del contexto social, como un elemento de suma importancia y que no puede ser evadido por ningún individuo perteneciente a la sociedad.

La evolución en cualquiera de sus ámbitos debe de ser acorde a la realidad, es por eso que, cuando realizamos una observación dentro del mundo de los impuestos, observamos que, estos han logrado crear una función muy específica dentro de la sociedad actual, así como, dentro de la sociedad en la cual se crearon y fueron desenvolviéndose, hasta llegar a nuestra época actual; la evolución del impuesto ha otorgado una mejor forma de estudiar a los mismos, porque así nos encontramos que han aparecido una infinidad de estos, en donde, la aplicación corresponde a formas y aspectos de diferentes indoles, es por eso que se presenta un pequeño análisis de la clasificación hecha por parte de los doctos del Derecho Fiscal.

La clasificación de los impuestos ha sido muy variada dentro del evolución de los mismos, ya que siempre la intención ha sido de estudiar el fenómeno desde un punto de vista más sencillo es por eso, que las clasificaciones tienden a la sistematización de los diferentes aspectos en que el fenómeno denominado impuesto se traduzca en una forma en la cual sea más digerible de entender y a su vez, encontrar la manera en que estos cumplan con la finalidad para la cual fueron creados.

Cuando realizamos la clasificación de los impuestos no debemos de omitir que dentro de esa clasificación encontramos la más importante de estas y que es aceptada dentro del mundo de los doctos de los impuestos, esta se concretiza en señalar que se divide en impuestos directos e impuestos indirectos; la diferencia que se pueda dar entre ambos comprende las situaciones muy imprecisas para delimitar claramente la diferencia entre uno y otro; sin embargo, esta clasificación es una de las más manejadas dentro de la hacienda pública.

Los impuestos directos deben de entenderse por aquellos impuestos que no pueden ser trasladados;⁹ cuando hacemos mención al traslado, nos estaremos refiriéndonos a aquellos actos en donde algún derecho u obligación se debe de transmitir a otro para que éste último se encargue de realizarlo, a través del cumplimiento o bien de la omisión; es por eso, que el impuesto directo, corresponderá a las situaciones en que el contribuyente sea el encargado de cumplir con la obligación que le corresponde, esto es, que el mismo impuesto debe de afectar de forma directa el patrimonio del contribuyente, en donde, todo tipo de intermediario queda suprimido de cumplir cualquier obligación de este orden.

Al mismo tiempo, este tipo de impuestos no permiten que sean transmitidos a otros sujetos pasivos lo cual como se ha mencionado recaen directamente sobre el patrimonio de el sujeto pasivo de quien se le esta reteniendo su patrimonio.¹⁰

Con respecto a los impuestos directos, podemos encontrar en nuestra actualidad al impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la propiedad raíz, el impuesto sobre herencias y legados y el impuesto sobre donaciones.

⁹ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. El Impuesto. Harla. México. 1986. p. 67.

¹⁰ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. La Clasificación de los Impuestos. Porrúa. México. 1995. p. 267.

Los impuestos indirectos, son los que tienden a la aplicación del gravamen de una forma en que el sujeto pasivo no cumple con la obligación en forma directa, sino que este contempla la posibilidad de ser un intermediario dentro de la repercusión del gravamen, es decir, que este tipo de impuesto tiene la facultad de ser trasladado de modo que no afectara el patrimonio del sujeto pasivo, sino, que el patrimonio que realmente afectará, será el de otras personas, que en este caso son las pagadoras del impuesto indirecto.

El criterio que se toma con respecto al impuesto indirecto, es que como se ha mencionado, este tipo de impuesto tiene la facultad de ser trasladado a otro, en donde el que sufre el impacto económico, comprenderá no al sujeto pasivo sino como se mencionó será el pagador quien será el que sufra la merma de cubrir el impuesto; entre los impuestos indirectos que se tienen en nuestro sistema fiscal, nos encontramos el impuesto al valor agregado, los impuestos de importación y exportación, los que gravan la producción de ciertos artículos de consumo, el impuesto al hospedaje, etc.

Hemos analizado la clasificación que los impuestos tienen como impuestos directos y los impuestos indirectos, pero este tipo de criterio ha sido claramente señalado como un criterio muy sugestivo, en donde, se ha prestado ha la critica de muchos estudiosos del Derecho Fiscal; como ejemplo me permito citar la critica hecha por Jrach:

Este significado dado a impuestos directos e indirectos no es el que yo acepto, ni el que acepta mi escuela, que parte esencialmente de que ningún impuesto puede saberse, a priori, si se traslada o no; de que todos los impuestos, en determinadas condiciones, son susceptibles de traslación sobre todos aquellos que recaen sobre el fenómeno del mercado y que, por lo tanto, tienen efecto sobre los precios. He dicho todos aquellos impuestos que recaen sobre fenómenos del mercado y de los precios, porque hay algunos

que recaen sobre fenómenos de la vida civil y que se hallan fuera del mecanismo de los precios, como el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, respecto del cual el que esta gravado es el heredero, o sea, el beneficiario de un enriquecimiento que se opera fuera del mecanismo de los precios y en virtud de leyes civiles. De modo que podrán verificarse ciertos efectos económicos indirectos, como la disminución del ahorro, muy a largo plazo, en virtud del efecto psicológico del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, o bien otros efectos como la fuga de capitales cuando la presión tributaria de esta materia se vuelve insoportable y por lo cual los capitales emigran en busca de mejores horizontes; pero a falta de precios, falta también la condición necesaria para que pueda existir traslación. Todos los demás impuestos que recaen sobre fenómenos de mercado tienen posibilidad de traslación, y un mismo impuesto a los ingresos brutos, como nuestro impuesto a las actividades lucrativas, de carácter provincial o municipal, se traslada o no, según las condiciones del mercado, según el grado monopolístico de las empresas que está actuando en un régimen de competencia imperfecta. Es equivocado, pues, fundar una distinción entre impuestos directos e indirectos únicamente sobre la posibilidad de traslación, ya que un impuesto, en ciertas condiciones, puede trasladarse y en otras no.¹¹

Encontramos tantos problemas diferenciales entre esta clasificación en virtud de tratarse de una materia, por una parte, que se refiere al campo de las ciencias sociales y por el otro al campo de la ciencia financiera; es por eso, que dos tipos de ciencias por una parte una ciencia en la cual se tratan asuntos exactos y por la otra una ciencia que se encarga de contemplar los aspectos sociales, mismos que son tan cambiantes e inexactos por la existencia de tantas modificaciones de la misma sociedad.

¹¹ Jarach, D., Curso Superior de Derecho Tributario, vol. Y, pp. 51, 52.

Otra clasificación que nos encontramos dentro de los impuestos, es aquella que nos señala que estos se dividen tanto en *impuestos reales* e *impuestos personales*; existen autores que consideran que los impuestos de este orden corresponden a una derivación de los impuestos directos.¹²

Aunque esta forma de derivación para la mayoría de los demás autores no corresponde dentro de la actualidad, ya que esta clasificación debe de considerarse dentro de una clasificación aún más general, realmente la cuestión de que si son o no son derivación de los impuestos directos debe de ser un concepto de análisis en el cual no se le debe de tomar tanta importancia a lo que en realidad deben de ser considerados y su conceptualización de su fondo y contenido de esta clasificación de los impuestos.

Los impuestos personales, lo definen de la siguiente forma, en donde Flores Zavala, nos señala: "Los impuestos personales son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos." Francisco de la Garza nos dice: "En principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia". Por otro lado, Rodríguez Lobato, nos hace mención de la forma siguiente: "Los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde deriva el ingreso gravado, por tanto, toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo".

Las definiciones que los teóricos nos dan dentro de lo que es el concepto del impuesto personal, comprende una situación muy clara, que es, que este tipo de impuesto se concentra muy claramente a lo que tiene relación directa con la persona y evitando si

¹² Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. La Clasificación de los Impuestos.

esta, se encuentra rodeada de bienes ya sean muebles o inmuebles, mismos que por su simple relación con el sujeto pasivo no corresponden a la percepción que la clase de este tipo de impuesto comprenden; es por eso, que se puede observar que el concepto de personal se debe de considerar desde otro tipo de circunstancias muy distintas, como sería el caso de la relación que el sujeto pasivo tiene con la familia, es decir, los teóricos marcan mucho el énfasis que se suscita con respecto a la obligaciones que debe de tener el sujeto pasivo con la familia. Como se podrá observar los teóricos han delimitado dentro de su análisis conceptual del impuesto de clase personal, que este debe de comprenderse muy claramente con respecto a que la relación necesariamente debe de ser con el sujeto pasivo y sus condiciones que lo rodean.

Ahora bien, el impuesto real, los teóricos lo definen de la siguiente manera: Flores Zavala, nos dice, "Los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto". Por otro lado, Francisco de la Garza nos hace mención de la siguiente manera: "Son aquellos en las que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y el total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva". Por último, Rodríguez Lobato nos señala: "Los impuestos reales son los que se establecen atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desentienden de las personas, o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en consideración una manifestación objetiva y aislada de riqueza".

Los aspectos son muy claros y a la vez contrarios a los que se citan para delimitar y diferenciar de los que son los impuestos personales; cuando nos encontramos estudiando y analizando los impuestos reales debemos de entender primeramente, lo que es su

nombre, es decir, que esto comprenden únicamente a los impuestos que se refieren a las cosas y se desentenderán de las personas, estos únicamente deben de realizar su carga de gravamen a las cosas o bienes, que si bien es cierto, pertenecen al sujeto pasivo, el gravamen que se esta aplicando afecta a los bienes como se ha citado anteriormente.

Se considera que el impuesto real es un tipo de impuesto, en donde, el fisco encuentra mayores garantías, ya que el objeto en ningún momento puede librarse del impuesto.¹³ Aunque nos encontramos que la situación clara de este tipo de impuesto, la manifiesta dentro de su falta de uniformidad, en virtud, de que no todos pagan de forma independiente con respecto a su situación personal el impuesto. Ya que el mismo, en la única situación en que se debe de considerar es con respecto al valor de la cosa gravada.

Dentro del análisis en que se ha determinado de una manera general la clasificación de los impuestos, es aquí en donde los teóricos se conjuntan en una misma forma de clasificarlos porque a continuación haremos una clasificación en donde, los impuestos se caracterizan de otra forma muy distinta a la que cada uno de ellos lo observa.

Es así que, Raúl Rodríguez Lobato hace una clasificación de la siguiente manera, existen impuestos *específicos y ad valorem*, en donde los primeros son, los que establecen una función de medida o calidad del bien gravado; y los segundos son, los que se establecen en función del valor del bien gravado. Nos encontramos a los *impuestos generales y los especiales*, los impuestos generales, deben de ser comprendidos, en virtud de que estos se encargan de gravar diversas actividades u operaciones, pero que tienen un mismo denominador común, por ser de la misma naturaleza; a diferencia del impuesto especial, es el que grava una actividad determinada en forma aislada. Aparecen los impuestos que se presentan *con fines fiscales y con fines extra fiscales*, los primeros

corresponden a aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos; en cambio, los impuestos extra fiscales, son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etcétera. Y por último, tenemos que este teórico, nos presenta el impuesto alcabalariorios; mismos que se dicen que son los que gravan la circulación de mercancías de una Entidad a otra, o, inclusive, dentro de una misma Entidad; como ejemplo, se pueden presentar aquellos impuestos al tránsito, que gravan el simple paso de las mercancías por el territorio de una Entidad, viniendo de otra y destinada a una tercera; etcétera.

Otro de los grandes teóricos, que se debe de presentar es Sergio Francisco de la Garza, el cual presenta la existencia de los *impuestos objetivos* y los *impuestos subjetivos*; en donde los objetivos serán aquellos que el legislador no define quien será el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible, es decir, que para este tipo de impuestos no se designa de manera precisa quien es el encargado de realizar el pago del impuesto, sino que de una forma muy amplia sostiene aspectos que en ocasiones al realizar una interpretación precisa confunde a la interpretación.

Por otro lado, el impuesto subjetivo, nos señala De La Garza, que estos van a ser todo lo contrario a los anteriores, en donde, estos impuestos si precisarán con una exactitud, de quien es el encargado de realizar el pago del impuesto, es decir, que en lo que respecta al pago del impuesto subjetivo, este señala muy claramente al sujeto pasivo de la obligación tributaria, a diferencia del anterior.

¹³ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. La Clasificación de los Impuestos.

También nos hace la presentación de otra forma de clasificar los impuestos, como son, *el impuesto sobre la renta, el capital y el consumo*, el impuesto sobre la renta tiende a gravar a la riqueza en formación. La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos.¹⁴

El otro tipo de impuesto, es el que lo denominan como impuesto sobre el capital en donde, se gravan las riquezas adquiridas por parte de los contribuyentes.

Por último tenemos a los impuestos denominados como impuestos sobre los gastos o consumos, donde, comunmente se le conoce como impuestos a la producción porque en virtud de la traslación del impuesto vienen a gravar los gastos o consumos de la población. Tal es el caso de el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre teléfonos, el impuesto a la producción y consumo de cerveza, etcétera.

Los impuestos presentan diferentes características, diferentes elementos, los cuales hacen que estos deban de clasificarse en atención a las distintas características que los mismos vayan presentando; para los cual, se toman dos tipos de criterios para clasificarlos, en donde, el primeros consiste en un criterio de repercusión y el segundo que comúnmente se le denomina criterio administrativo.¹⁵

La clasificación de los impuestos, se ha suscitado en virtud, de que los aspectos de la delimitación y características que cada uno de los distintos impuestos se han creado, han provocado situaciones dentro del mundo tributario, que los mismos impuestos se han

Porrúa. 1995. México. p. 277.

¹⁴ De La Garza, Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Clasificación, Efectos y Principios de los Impuestos. Porrúa. 1994. México. p.392.

¹⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Las Contribuciones. Pac. 1986. México. UNAM. pp. 64, 65.

tenido que diferenciar unos de los otros, es decir, que para el pago de los impuestos, primeramente hay que observar si en realidad, corresponde realizar dicho pago, porque como se ha observado, hay una clase de impuestos en donde el sujeto pasivo, no le corresponde realizar dicha obligación, sino por el contrario debe de ser un tercero el pagador del mismo, o en ocasiones hasta el gravamen se carga a los bienes.

3.3 PRINCIPIOS.

El impuesto como ya se dijo, constituye una obligación de Derecho Público establecido por el poder público en forma unilateral en ejercicio de su soberanía, por lo que no queda a voluntad de los particulares su acatamiento.¹⁶ Es así que, al constituirse el impuesto dentro de los aspectos y circunstancias que se suscitan en la sociedad, este obtiene el carácter de obligación, mismo concepto se encuentra estipulado claramente dentro de nuestra Constitución Mexicana; pero es claro que, el mismo trae consigo tres requisitos que deben de ser tomados en consideración, para que la imposición no sea tomada como un acto unilateral y arbitrario por parte del poder público, los cuales comprenden:

- a) Ser establecido para cubrir el gasto público;
- b) Ser proporcional y equitativo;
- c) Ser establecido por una Ley.

Los impuestos no nacen por si mismos, sino que deben de apoyarse en principios que la misma Ley presenta para que estos sean comprendidos dentro de la sociedad y el Estado los haga suyos; cada aspecto que comprende al impuesto se sustenta primeramente en un principio cualesquiera que sea este, es así, que se tratara de presentar distintos aspectos que los teóricos ofrecen para que los impuestos fundamenten su existencia dentro de un Estado.

Los principios generales de los impuestos deben de comprender una regla fundamental, en la cual deben de apoyarse, misma que comprende el aspecto que se

señala, en el cual la aplicación de los impuestos en ningún momento debe de ser de una forma indiscriminada y arbitraria, porque esto traería como consecuencia la desestabilización en la economía, política y en la sociedad de un Estado.

Por ello, se debe de entender que la forma irracional de la aplicación de impuestos, provoca situaciones de índole antijurídico, porque el tema de los principios son de suma importancia el tratar de estudiarlos, mismos que no deben de faltar en el presente trabajo, lo cual creará una idea más amplia de la conceptualización real de lo que deben de comprender y abarcar los impuestos dentro de un Estado de Derecho.

Han sido, muchos los estudiosos del Derecho, tanto Fiscal, Económico y de las demás ramas con relación a los impuestos, que se han preocupado por entregar una conceptualización más perfecta y sin tantas complicaciones económicas, en donde, los impuestos encuentren sustentos legales para demostrar su existencia y a su vez, estos puedan ser aplicados dentro de un contexto social sin llegar a la arbitrariedad de su aplicación.

Dentro de lo cual nos encontramos que el primer teórico en aplicar principios sustentables a los impuestos, fue el economista inglés, Adam Smith, en su libro *Wealth of Nations*, mismo que constituye una literatura clásica en el mundo de la Economía, en donde, en su libro V dedicó un estudio muy amplio a los impuestos y a su vez, estableció cuatro principios fundamentales, los cuales se han llamado, el principio de justicia, el principio de certidumbre, el principio de comodidad y el principio de economía.

Se podrá decir que el comienzo de la nueva era de los impuestos comienza a partir de la creación de los principios en los que todo impuesto debe de regirse, es por eso que,

¹⁶ Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. El Régimen Financiero del Estado en las Constituciones

los impuestos deben de cubrir ciertas características, mismas que deben de ir complementadas y fundadas en los principios de Ley. En ningún momento un principio puede estar creado para que éste afecte los intereses de la sociedad o mejor dicho para que el sujeto pasivo se vea mermado en su patrimonio o en su persona, según sea el caso, sin fundamentación legal.

Es por eso, que fueron apareciendo una diversidad de teóricos de los impuestos, en donde cada uno de estos fue implementando una diversidad de principios; pero no todos eran coherentes a la realidad de su momento, es así que debemos de hacer mención del tratadista alemán Adolfo Wagner, mismo que señala lo siguiente: “Como hilo conductor para la organización de la imposición, la ciencia de las finanzas debe de poseer una serie de principios superiores, que vienen a ser, los *desiderata* prácticos de la política y de la técnica fiscales. Debe, para este efecto, considerarse un doble punto de vista: las necesidades de la economía financiera, las necesidades del Estado y de las otras personas públicas y la población a gravar. Se deben, entonces, deducir estos principios superiores, en primer lugar, de la esencia de la economía financiera (necesidades apremiantes, basadas en el interés de la colectividad) y, en segundo lugar, de los efectos de la imposición de la población.”

Hay que hacer una clara observación con respecto, a que el tratadista alemán, aplica la combinación tanto entre la política como las técnicas fiscales, esto es, que en todo momento los principios fundamentales de los impuestos corresponden a la relación que se suscite entre los *desiderata* prácticos como los llama el tratadista alemán Adolfo Wagner; porque son muy ciertos los aspectos citados desde el punto de vista de las necesidades que deben de cubrirse a través de estos principios superiores.

Pero no son los principios los únicos que se encargarán de considerarse como absolutos, sino que deben de ser considerados como relativos, tomando en consideración el tiempo y espacio en que estos se deben de desarrollar dentro de su categoría, ya que es importante señalar que los principios de los impuestos deben de ser aplicados dentro de una característica muy especial, ya que en ningún momento se debe de entender que los impuestos de cualquier orden que estos comprendan deben de ser aplicados dentro de un margen indiscriminado o arbitrario a la provocación de consecuencias en los campos de la economía, política y en la sociedad de un Estado.

En la respectiva distinción que se crea, a través de la distintas formaciones de los impuestos, los principios son procesos evolutivos dentro del medio en que se trate, como vendrían a ser los impuestos, ya que el manejo de los principios, son actitudes que se deben de tomar dentro de la formación de los mismos, ante tal situación, encontramos que existen dos grandes grupos dentro de los principios de los impuestos los cuales consisten en:

I. Principios Teóricos.

- a) Principios Generales.
- b) Principios Elementales.
- c) Principios Constitucionales.

Dentro de los Principios Constitucionales, encontramos que se subdividen en:

- a) Principios derivados de los preceptos constitucionales que garantizan determinados derechos fundamentales del individuo, que no pueden ser violados o coartados por la actividad impositiva del Estado.
- b) Principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos.
- c) Principios de política económica que por haberse considerado fundamentales fueron establecidos en la Constitución.

II. Principios Jurídicos Ordinarios de los Impuestos.

- a) Ley de Ingresos.
- b) Las leyes y demás disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos.
- c) Código Fiscal de la Federación.

Al hacer mención con lo que respecta a los principios teóricos, debemos de entender que estos deben de conceptualizar aspectos de orden económico, político y social, el tratadista alemán Fritz Neumark señala, “se deben de observar los principios políticos-sociales, político-económicos y técnico-tributarios”; estos aspectos son citados por parte del tratadista en virtud, de que habla de que se debe de someter la política fiscal para que esta pueda calificarse de justa y de una forma económicamente racional para los contribuyentes.

Es por eso, que dentro de los principios generales se comprenden estos tres puntos de que son de suma importancia, ahora bien pasemos a analizar el primer concepto.

Los principios Político-Sociales, estos buscan la manera que se resulte dar una forma más equitativa dentro de lo que vendrá a ser los gravámenes, ya que no debemos de olvidar que la carga tributaria a su vez debe de ser de una forma equitativa, para que los gravámenes que se derivan de la misma sean a su vez equitativos, para que con esto se este cumpliendo el principio de equidad.

Los principios Político-Económicos, este tipo de principio, se objetiviza en el concepto de buscar una manera más eficaz de lograr una estabilidad y desarrollo económico, mismo que se encargará de permitir una libre competencia y lograr que se alcance un desarrollo pleno en los distintos sectores de la economía.

Los principios Técnico-Tributarios, estos tiene una especial forma de sustentarse dentro del mundo de los impuestos, ya que su principal función se desenvuelve en lograr una eficaz operación en la imposición de los impuestos, es entonces, para que resulte una eficacia congruente con la realidad social, este principio debe de encargarse de realizar de manera entendible, precisa y clara, la aplicación de los impuestos a los contribuyentes, y es por eso, que el principio que aquí se cita comprende una suma importancia, para que así se logre con eficacia y equidad la aplicación correcta y justa de los impuestos en las distintas áreas sociales.

Los principios elementales son aquellos mismos que el teórico ingles Adam Smith, en su libro Investigación sobre la Naturaleza y causas de la Riqueza de las Naciones, en el libro V, capítulo II parte II, señala claramente que los principios consisten en el principio

de igualdad, principio de certidumbre, principio de comodidad y principio de economía. Los cuales consisten en lo siguiente:

a) Principio de Igualdad.

“Los ciudadanos de cualquier Estado deben de 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”.

b) Principio de Certidumbre.

“El impuesto que cada individuo esta dispuesto a pagar debe de ser cierto y no arbitrario. El impuesto de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe de ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona... La incertidumbre da pábulo a el abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso”.

c) Principio de Comodidad.

“Toda contribución debe de percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro Público, acortando el período de exacción lo más que se pueda”.

Adentrándonos dentro de lo que corresponden a los principios constitucionales, nos encontramos que son diversos autores que los conceptualizan en sus distintas obras, es por eso, que su citación dentro del presente trabajo debe de ser importante señalarlos, los

cuales se podría decir que su creación comprende lo señalado dentro del artículo 31 constitucional en su fracción IV, misma que reza de la siguiente manera: "Son obligaciones de los mexicanos:

Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Es así que, se podría persistir de que su fundamentación constitucional se observa en el precepto antes citado; los principios constitucionales, al realizar un estudio de los mismos, Flores Zavala los divide en tres categorías, las cuales consisten en las siguientes, las primeras serían los principios derivados de los preceptos constitucionales que garantizan ciertos derechos fundamentales del individuo, que no pueden ser violados o coartados por la actividad impositiva del Estado; lo segundos, principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos; y tercero, principios de política económica que por haberse considerado fundamentales fueron establecidos en la Constitución.

Muchos han sido los teóricos que se han dedicado a la investigación de los impuestos, en donde, se han suscitado una infinidad de principios, los cuales demuestran y sustentan la existencia de los impuestos dentro del mundo coactivo de los mismos. Pero, sabemos que un sólo principio, no debe de ser un sustento legal para la creación de un impuesto; es así que nos encontramos con la aparición de los principios jurídicos de los impuestos, mismos que se encuentran sustentando dentro de un marco legal, a aquellos impuestos que se encuentran establecidos dentro del Derecho Positivo de un Estado; Ernesto Flores Zavala, los clasifica dentro de el concepto de dos categorías, la primera

corresponde a *los principios constitucionales* y los segundos corresponden a *los principios ordinarios*.¹⁷

Cuando hacemos mención con respecto a los principios constitucionales, estaremos haciendo mención a aquellos que se derivan de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es decir, que todo precepto, concepto o principio que se derive de la misma corresponderá a conceptos de orden fundamental, en donde, se sujetarán a normas de orden jerárquico dentro de la actividad tributaria del Estado.

Cuando hacemos mención a la existencia de los principios constitucionales, debemos de señalar la existencia de que el mismo principio debe de ser dividido en tres grupos, los cuales consisten en:

1º. Principios derivados de los preceptos constitucionales que garantizan determinados derechos fundamentales del individuo, que no pueden ser violados o coartados por la actividad impositiva del Estado.

2º. Principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos, y

3º. Principios de política económica que por haberse considerado fundamentales fueron establecidos en la Constitución.

Cuando nos adentramos a realizar el análisis del primer principio, nos encontramos que el mismo debe de provenir de la Carta Magna, sin que por eso deba de ser violatorio, y mucho menos debe de realizar una restricción para que los diferentes grupos sociales que se dediquen a diferentes actividades comerciales o mercantiles, deban de verse

¹⁷ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Los Principios Jurídicos de los

restringida su organización por actos de autoridad, es decir que en nuestro caso, los impuestos gravan generalmente el resultado de las actividades profesionales, comerciales, industriales o de simple trabajo de los individuos;¹⁸ en este caso, se podría pensar que se estaría coartando el derecho a la asociación, como se encuentra establecido dentro del artículo 5º de la Constitución Mexicana, pero en ningún momento se estaría procediendo ante tal concepto ilegal, porque el concepto de pago de impuestos se encuentra claramente establecido dentro de la misma Carta Magna, en el artículo 31 fracción IV, al señalar que es obligación de todos los mexicanos el contribuir para el gasto público; es muy cierto que la obligación consiste para el gasto público, pero debemos de recordar que tal contribución debe de ser cobrada a través de los distintos impuestos existentes, y como es de saberse, que si algún precepto de la misma Constitución o alguna Ley contradice a la misma, entonces nos encontraríamos la existencia de violaciones flagrantes a la misma Constitución Mexicana, pero si todos los preceptos se encuentran claramente establecidos dentro de la misma y no contradicen a la misma, entonces en ningún momento se considerará que el artículo 5º constitucional sea violatorio ni vaya en contra del principio constitucional.

Lo importante es que el cobro que intente hacer el fisco, debe de encontrarse dentro de los lineamientos que la Constitución tiene marcado dentro de los artículos correspondientes.

Dentro de lo que corresponde al artículo 13 constitucional, nos encontramos que en ningún caso se puede realizar acciones dentro de las cuales se encuentren violando alguna garantía individual del gobernado, por lo que, si bien es cierto, que en ningún caso debe de existir la violación antes citada, toda ley tributaria comprende un principio básico

Impuestos. Porrúa. México. 1995. P. 155.

¹⁸ Flores Zaval, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Los principios Jurídicos de los Impuestos. Porrúa. México. 1995. P. 157.

que debe de respetarse, mismo que reza, "Las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe de establecer de tal forma, que cualquier persona que cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe de ser sujeto del impuesto."¹⁹

Tanto este principio como el artículo 13 de la Constitución, comprenden una similitud de conceptos jurídicos, en virtud, de que al referirse, que ningún gobernado debe de ser juzgado por leyes privativas o tribunales especiales, comprende las circunstancias de que en ningún caso debe de existir este tipo de particularizaciones, ya que esto generara una controversia jurídica, en donde, el Estado queda dentro de un aspecto de orden autoritario e injusto con respecto a los ciudadanos que se supone es el encargado de darles protección; por el otro el gobernado, comprende una realización de actividades en donde, en ningún caso puede actuar dentro de un marco jurídico, para que este pueda desarrollarse y crecer dentro de una comunidad o Estado.

Es así que, cuando se hace la mención con respecto a que ningún tipo de impuesto debe de comprenderse dentro de los aspectos de particularización, como lo marca el precepto constitucional que aquí se señala, se debe de comprender y observar que tanto el principio de generalidad que se cita por parte de los principios de los impuestos y aquel principio de justicia, deben de entenderse dentro de los aspectos que deben de citarse para que el contribuyente deba de tener acceso al pago de los mismos, claro que debe de considerarse que, el pago de un impuesto siempre tiene que encuadrarse al contribuyente dentro de la modalidad que el impuesto crea para que este sea debidamente cubierto por parte del contribuyente, esto es, que para que una persona física o moral quienes son las encargadas de cubrir los pagos, el impuesto debe de ser dirigido siempre a una generalidad pero sobre todo que el pago debe de comprenderse desde un aspecto que todos deben de

¹⁹ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Los principios Jurídicos de los

pagar impuestos, pero no todos deben de pagar los mismos impuestos, es decir, que si bien es cierto, que es una realidad y sobre todo un ordenamiento constitucional el contribuir con el gasto público a través del pago de impuestos, no se debe de entender que las contribuciones deben de ser cubiertas todas las existentes por parte de el contribuyente, sino que este deberá de cubrir únicamente aquellas en las cuales el mismo se encuentra encuadrado para realizar el pago, porque no debemos de olvidar que el impuesto debe de comprenderse como una obligación justa y general.

Por otro lado, los impuestos en ningún caso deben de comprender efectos retroactivos en los cuales vayan a perjudicar a persona alguna, ya que los preceptos constitucionales deben de expedirse en favor del gobernado, ya que estos mismos son los encargados de proteger al mismo.

Generalmente, el concepto de retroactividad comprende aspectos que son dirigidos al juzgador o autoridad, ya que por ningún motivo, se debe de aplicar una ley en la cual se vean afectadas las garantías individuales del gobernado; es decir, que si bien es cierto, el legislador lo que hace es referirse a los conceptos de la aplicación de una ley, misma que por ningún motivo, cuando ésta ha sido reformada y vaya a perjudicar al gobernado por aplicársela, se estaría cometiendo una violación flagrante a las garantías individuales del gobernado, en virtud, de que por ningún concepto se puede aplicar una ley en forma retroactiva, como hemos citado anteriormente, pero si esta lo beneficia, es entonces que debe de gozar de las ventajas que la misma reforma otorga a el gobernado.

En este caso no debemos de omitir que las mismas situaciones deben de aplicarse en los casos de que un impuesto se este creando o se este reformando, ya que en ningún caso debe de afectar las garantías del gobernado, porque debemos de entender que la

retroactividad debe de comprender acciones favorables para el mismo, y no realizar actos contrarios a declinar las garantías individuales.

Existe la tesis de Paul Roubier, quien hace una clara mención con respecto a la retroactividad, dentro de las distintas leyes aplicables y se puede aplicar al mismo Derecho Administrativo, esta tesis fue tomada de su obra *Le Conflicts de Lois dans le Temps*, misma que reza de la siguiente forma: “Si la nueva le pretende aplicarse a hechos verificados (facta proeterita) es retroactiva; si pretende aplicarse a situaciones en curso (facta pendentia) será necesario hacer una separación entre partes anteriores a la fecha del cambio de legislación, que no podrán ser tocadas sin que la ley sea retroactiva y las posteriores para las cuales la ley nueva, al aplicarse no tendrá sino un efecto inmediato; por último, con la relación a los hechos futuros (facta futura) es claro que la ley no puede ser nunca retroactiva.

Esta tesis demuestra la forma en que debe de aplicarse correctamente la retroactividad dentro de las distintas legislaciones, aunque estas correspondan al Derecho Administrativo.

Nos encontramos otro artículo de suma importancia dentro de los conceptos constitucionales, como lo es artículo 16 de la Carta Magna, el cual nos señala en su primera parte lo siguiente: “Nadie puede molestar en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandato escrito por la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”. Ante tal situación nos encontramos que el mismo artículo antes citado, nos menciona una garantía que tiene el gobernado sobre cualquier tipo de acto de la autoridad, ya que esta debe de realizar sus actuaciones debidamente fundadas y motivadas para que el gobernado no se encuentre en un estado de indefensión sobre la misma acción; pero tratándose de leyes impositivas, como

correspondería el caso de las autoridades fiscales, Flores Zavala hace una interpretación muy clara al señalar lo siguiente: "Las resoluciones administrativas en materia fiscal, se deben de dictar por escrito, por autoridad competente y con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se basen, los que harán del conocimiento del interesado". El Código Fiscal de la Federación, ya contempla las situaciones en que será improcedente una resolución administrativa, pero lo que debemos de remarcar, es que para que un impuesto sea aceptado para su cobro a los contribuyentes, estos no deben de afectar la garantía que se guarda en el presente artículo, porque sino se estaría violando la misma.

Dentro de la materia fiscal, se refiere a conceptos muy claros dentro de lo correspondiente a las visitas domiciliarias, ya que estas, en ningún caso, se deben de presentar sin que se encuentren fundadas y motivadas para su ejecución, es decir, que en los momentos de realización de las visitas, se observa el punto en que se justifica la realización del acto de molestia, porque si bien es cierto, que se debe de ejecutar simplemente actuando y revisando lo que dentro de la orden de visita se refiere y sobre un asunto en particular, y claro es, nunca se deben de realizar acciones distintas a las señaladas y mucho menos actos contradictorios a los estipulados dentro de la orden, por que la realización de acciones contrarias provocaría, gestiones de orden violatorias a la Constitución.

El concepto que señalamos, dentro de lo correspondiente al principio derivado de la organización Política del Estado Mexicano; se deduce que el mismo proviene de la conceptualización del artículo 31 constitucional en su fracción IV, en donde, se estipula claramente que los mexicanos tienen una obligación de contribuir con el gasto público, en donde estos se encuentren, bien sea en el Distrito Federal, algún Estado de la República o en alguno de los Municipios.

El precepto legal antes citado comprende varias situaciones que se pueden observar desde varias circunstancias, en donde, se crean a confusiones de interpretación, como son los siguientes puntos. En un principio se señala que la obligación de pagar, o mejor dicho contribuir con el gasto público, corresponde únicamente a los mexicanos, pero que ocurriría si se presenta la situación de un extranjero, en donde, el mismo se encuentra en la misma situación que todo mexicano tiene con respecto a la contribución del gasto público; en este caso, el extranjero debe de cumplir con tal obligación, aunque sólo se encuentre estipulado que la misma únicamente corresponderá a los mexicanos, pero no debemos de olvidar que dentro del Código Fiscal, se reconoce que toda persona física o moral, bien esta sea nacional o extranjera, debe de cumplir como sujeto pasivo, en la situación en la que se encuentra, porque se estaría encuadrando el tipo fiscal que se demuestra al realizar acciones de índole comercial, mismas que generan una serie de obligaciones tributarias por tales personas. Es por eso, que no por el simple hecho de que se señale que únicamente los mexicanos deben de cumplir con tal obligación se debe de hacer caso omiso con lo que respecta a los extranjeros, y por lo tanto, se puede concluir, al señalar que en ningún caso en que un extranjero deba de cumplir con obligaciones tributarias con respecto al fisco, este debe de ser perdonado por no estar señalado claramente dentro de nuestra Carta Magna.

Hemos hecho referencia en distintas ocasiones dentro del presente trabajo, que un impuesto debe de encontrarse respaldado en un sustento legal y que no debe de crearse por simple arbitrariedad de una autoridad o bien por parte del legislador, ya que estos se deben de establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.

Así mismo, debe de encontrarse dentro de la correspondiente proporcionalidad y equidad, ahora bien estos dos conceptos comprenden situaciones muy precisas de señalamiento con respecto a la justicia, por que corresponde a la proporcionalidad y a la equidad, pertenecen a dos principios, el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todas aquellas personas físicas o morales que tienen una capacidad contributiva, deben de pagar algún impuesto, pero es aquí donde se da la importancia de estos principios, porque los que deben de pagar, son todos aquellos que tienen esa capacidad para contribuir, para pagar un impuesto y el mismo debe de representar para el mismo sujeto pasivo, un mínimo de sacrificio para su cumplimiento.

Es así, que el principio de generalidad no significa que todos deben de pagar los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Por otro lado, el principio de uniformidad significa, que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma que representen, para todos los que deben de contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo; de tal forma, que la proporcionalidad y la equidad son dos aspectos que se deben delimitar en base a la capacidad económica de cada contribuyente, para así ser respetado el principio que aquí se cita. Porque, en ningún momento se debe entender que la proporción de impuesto se toma de la universalidad de su pago, sino por el contrario se toma de la relación de capitales que afecta.

Ahora bien, por otro lado, nos encontramos a los principios constitucionales, basados en consideraciones económicas; en donde, estos son los preceptos de la Constitución, que se encargan de normativizar aspectos económicos, mismos que son delegados a el Congreso de la Unión, ya que este sería el único que tendría la facultad de poder establecer impuestos.

Es aquí, donde vemos la capacidad para legislar en materia de impuestos, quien es la parte correcta para realizarlo, porque no debemos de olvidar que si no provienen con un fundamento legal el impuesto, este se verá afectado de nulidad absoluta, lo cual no podría ser aplicado a los contribuyentes; ya que las consideraciones económicas dentro de la Constitución Mexicana, como lo hemos mencionado, la capacidad para legislar, únicamente le corresponde a el Congreso de la Unión, ahora esta facultad le corresponde, por el simple hecho de que es donde se encuentra establecido el Poder Legislativo, y a su vez, la Carta Magna le esta delegando tales facultades. Así mismo, tiene facultades para delegar la misma facultad a el titular del Poder Ejecutivo.

Pero no debemos de pasar por alto que, si bien es cierto, que este Poder es el encargado de crear los impuestos, pero existe también el encargado de hacer ejecutable los mismos, es aquí donde aparece la figura del fisco, investida a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; misma que es la encargada de vigilar los distintos ordenamientos legales de materia tributaria que se vayan creando y reformando.

Así aparece el último principio, que es conocido como, los principios jurídicos ordinarios, en donde se constituyen a partir de las leyes ordinarias, si bien es cierto, que estos se vienen a conformar una vez que la Carta Magna ha creado los principios en donde se deben de sustentar los principios legales de los impuestos, no se deben de pasar por alto este tipo de principios, porque son claramente los que vienen a dar un mayor apoyo a los principios constitucionales, ya que, aunque no tengan la fuerza ni la misma sustentación jurídica, si tienen una sustentación legal, bastante y suficiente como los anteriores, para que los impuestos se deban de fundamentar en ley, y a su vez, son los encargados de regir todo lo relativo a los elementos esenciales de los impuestos, como son los sujetos, los objetos, cuotas, formas de recaudación, sanciones que integran con las normas constitucionales del Derecho Tributario.

En lo que concierne a nuestro derecho positivo encontramos tres formas de disposiciones ordinarias:

1ª. Ley de Ingresos;

2ª. Las leyes y demás disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos; y,

3ª. Código Fiscal de la Federación.

Dentro de lo que corresponde a el primer punto, nos encontramos que estas son las leyes que el Congreso de la Unión expide cada año.

Las disposiciones reglamentarias son las que consisten en cada uno de los renglones de ingresos, mismas que consisten en las leyes, reglamentos, circulares y las demás disposiciones que las aclaran y precisan. Es aquí donde se deben de precisar claramente a quienes es dirigido cada impuesto, la forma de cumplir la obligación, para que así no se tenga ningún tipo de problemas para realizar de una forma exacta las disposiciones que se contemplan dentro de los circulares y dar un mejor cumplimiento a los mismos.

El Código Fiscal de la Federación, es una ley de orden muy especial, ya que ante esta forma de legislar encontramos un sistema dentro del derecho positivo mexicano de peculiaridades de orden regulativo en materia tributaria, en donde en México se ha logrado un avance dentro de este aspecto fiscal, ya que se han creado tribunales especiales para la materia; nuestro Código Fiscal, contiene una gran explicación de lo

correspondiente a la forma de quién, cuándo y cómo se debe de cumplir con la obligación tributaria, y a su vez, existe un capítulo completo, donde se puede observar la implementación de los distintos recursos que el contribuyente tiene en caso de que exista un acto de molestia en su contra, que no se encuentre acorde a lo establecido dentro de la ley. Así mismo, esta obra constantemente se esta ajustando a lo acontecido dentro de las distintas necesidades que el ser humano tiene para cumplir con sus obligaciones fiscales.

3.4 EFECTOS.

Existe un momento dentro de la materia de los impuestos que se debe de tomar en consideración, y mismo que en todo momento tiene y tiende a trascender dentro de la materia tributaria, porque este mismo va a realizar una función de suma importancia a la cual se le adhieren una serie de fenómenos que lo delimitan y determinan para con los supuestos de derecho, y más aún con los supuestos de relacionar a la ciencia del derecho junto a la de la economía.

Los impuestos son generadores de una infinidad de sacrificios por parte de los contribuyentes, en donde, no sólo se debe de pensar de una manera que estos se encargan de generar cargas sino también se deben de comprender que estos mismos traen consigo acciones que se transforma en benéficas para el contribuyente. Los beneficios que se pueden presentar, comprenden dos aspectos, los cuales pueden ser benéficos, de manera que sólo afectan a los contribuyentes de una forma directa, y por otro lado, el beneficio que se genera, corresponde a una generalidad social.

Es verdad, que la existencia de impuestos dentro de una sociedad, se crea una serie de efectos de ordenes distintos, mismos que se presentan principalmente dentro de las repercusiones sociales, entre las relaciones que existen con la sociedad (pueblo) y el gobierno, este último como generador y creador de las cargas que repercuten dentro de la sociedad; pero los efectos que se puedan producir en estas relaciones, no comprenden a los efectos de los propios impuestos, ya que los resultados de ambos tipos de impuestos simplemente comprenden áreas muy distintas, porque los fenómenos que se dan como resultado de la relación pueblo-gobierno, en base a la imposición de algún impuesto, comprenden una serie de resultados tan distintos, porque, si existiera un impuesto que por

su simple creación afectará a la economía del pueblo, es tan delicado que se podría generar una revolución.

Pero el estudio que se realizará con respecto a los efectos deberá de corresponder a el estudio y análisis con lo respectivo de los principales efectos dentro de la tributación, en donde, nos encontramos que la mayor atención se debe de corresponder a la economía del contribuyente para que así se cumplan los principios de equidad, igualdad y proporcionalidad.

Dentro de los efectos de mayor importancia que se encuentran, son los siguientes:

- a) La Repercusión;
- b) La Difusión;
- c) La Utilización del Desgravamiento;
- d) La Absorción;
- e) La Amortización;
- f) La Capitalización; y,
- g) La Evasión.

LA REPERCUSIÓN.

Este tipo de efecto o fenómeno económico, desde el punto de vista jurídico, es la autorización que concede la ley para trasladar la carga del impuesto de una persona a otra.²⁰ Este tipo de fenómeno económico, se desarrolla en tres etapas, en donde, la primera es conocida como: *la percusión*, esta etapa consiste en el momento en el que el sujeto pasivo de la obligación fiscal, recibe el impacto que produce el tributo de una forma

directa e inmediata; la segunda se le conoce como *la traslación*, la cual consiste en que el sujeto pasivo de la obligación, mismo que en este caso, es el cual provoco el hecho generador, transmite a otro sujeto, el mismo hecho generador, para que así, éste último sea el encargado de realizar el cumplimiento de la obligación del pago; y el tercero, será la etapa conocida como *la incidencia* dentro de esta etapa, nos encontramos una cosa muy precisa con respecto a la etapa anterior, en virtud de que, ésta última, no es más que una continuación y a su vez el final de las transmisiones de las obligaciones del cumplimiento de las cargas, es decir, que, si bien es cierto, que la obligación de la obligación de pagar la carga tributaria puede ser transmitida de un sujeto a otro, debe de existir uno, el cual sea el responsable de cubrir la misma, por que no es el hecho de evitar la obligación al realizar las cesiones de un cumplimiento de la obligación, sino que, el fondo de esto es que al transmitir dicha obligación, se esta cumpliendo con la misma y en cambio, el último sujeto, no podrá transmitir dicha obligación y él mismo será el que deberá de cumplir con el pago de la misma.

LA DIFUSIÓN.

Este corresponde a otro fenómeno, dentro de los aspectos de las obligaciones que se tienen con los impuestos, en virtud de que este fenómeno, viene a aplicarse a diferentes personas, mismas que se verán afectadas en su capacidad económica; el cual consiste en la distribución de la carga del impuesto entre un número determinado de personas.

Este impuesto o mejor dicho el efecto de este tipo de impuesto, es correlativo a el efecto de la repercusión, sobre todo en la etapa correspondiente a la incidencia, en virtud de que al no tener a otro sujeto, al cual se le pueda trasladar el mismo, la incidencia cumplió su finalidad, y por lo tanto, aparece el otro efecto, conocido como la difusión,

²⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Las Contribuciones.

mismo que anteriormente hemos citado; la persona que ha sido incidida por un impuesto, el pagador, la persona que realmente ha pagado el impuesto, sufre una disminución en su renta o capital y, por lo consiguiente, en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto de impuesto. Es así, como la persona incidida se ve afectada en su capacidad de adquisición, ya que se verá disminuida la forma en que se deberán de comprender las distintas formas de percibir mercaderías que en un principio se tenían contempladas, y entonces al recepcionar este impuesto, se ven afectadas.

Existen diferencias entre la difusión y la repercusión; mismas que son principalmente dos: la primera es que la repercusión puede presentarse o no, en cambio, la difusión siempre se presenta, ya que suponiendo que el impuesto no pueda ser trasladado, la persona que lo paga, en este caso el sujeto pasivo, sufrirá la disminución de su poder adquisitivo e iniciará un proceso de difusión del impuesto; ahora bien dentro de la segunda comprende que, el sujeto pasivo del impuesto queda intacto, en tanto que al iniciarse la difusión, todos los poderes adquisitivos de las personas que tienen relación unas con otras, a partir del que fue incidido por el impuesto, disminuyen, salvo que surjan circunstancias que hagan variar esta situación.

LA UTILIZACIÓN DEL DESGRAVAMIENTO.

La utilización del desgravamiento, es un fenómeno netamente de carácter económico, este se viene a presentar cuando se rompe el equilibrio económico por la aparición de la supresión de un impuesto; este fenómeno se presenta porque existe la tendencia a aprovechar las ventajas que reporta la desaparición del gravamen.

Cuando el impuesto se ve reducido dentro de lo que corresponde a su tasa, produce una mayor capacidad económica en los particulares, mismo que pueden canalizar hacia la obtención de satisfactores, y por ende, al existir una mayor demanda de satisfactores, habrá un aumento dentro de la producción, lo cual tendrá como resultado, que se mejore la economía de todos los contribuyentes y a su vez, el poder adquisitivo para todos aumentara.

LA ABSORCIÓN DEL IMPUESTO.

Este tipo de fenómeno, puede darse en el caso, de que cuando se establece un impuesto, el sujeto pasivo no pretenda trasladarlo, sino por el contrario decide pagarlo, pero procura aumentar su producción o disminuir su capital y trabajo empleados, o bien consigue un progreso técnico en virtud de un descubrimiento, etc.²¹

LA AMORTIZACIÓN.

Cuando un impuesto grava el capital o los réditos de una propiedad, bien mueble o inmueble, en una forma duradera, se produce una pérdida en el valor de esa propiedad, siempre que la inversión sea estable. El resultado del tributo de esa inversión. Dice Grizzioto, es que el impuesto disminuye inmediatamente el valor de la propiedad por una suma igual a la capitalización del tributo, según la tasa corriente del interés para esa forma de inversión.

LA CAPITALIZACIÓN.

La capitalización se produce en el caso del desgravamiento; es decir, este fenómeno es inverso a la amortización. Se produce cuando se elimina o se reduce la carga del impuesto sobre una inversión estable. El propietario, quien se ve liberado de dicha carga, ve también aumentada la productividad de su inversión, lo cual sube de valor en la misma proporción en que se ha disminuido o eliminado la carga.²²

LA EVASIÓN.

La evasión, es precepto o expresión, determinada a encontrarse dentro de los marcos no legales, es por eso, que el hablar de una evasión legal se estaría hablando de formas que se encuentran en forma contraria a su naturaleza, y que la evasión, consiste en sustraerse al pago del respectivo gravamen, por la tanto, referirse a la citación de evasiones legales o ilegales, simplemente se estaría refiriendo a sentidos contrapuestos a su realidad, por lo que anteriormente se cita.

Los teóricos del Derecho Fiscal, hacen mención a la existencia de la evasión legal como la ilegal, dentro de la primera se estaría refiriéndose, que esta consiste en omitir el pago del impuesto por procedimientos legales, por ejemplo, un importador que no esta dispuesto a pagar el impuesto establecido sobre la importación de determinada mercancía, deja de importarla; habrá evasión porque se ha dejado de pagar el impuesto.

²¹ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Los Efectos de los Impuestos. Porrua, México. 1995. P. 301.

²² Grizzioto, B. Principios. P. 95.

Con lo que respecta a la evasión ilegal, es cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de las normas legales, como por ejemplo: el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos, etc.

Es bastante obvio que, la diferencia que se suscita corresponde claramente a la actitud que se estarán realizando las acciones, ya bien su procedencia sea lícita o bien sean de procedencia ilícita. Porque, si bien es cierto, no se puede determinar de la forma en que se esta realizando la ilegalidad de un acto, porque ambas acciones corresponden a fundamentos contrarios a la ley, por lo tanto, se podría concluir que ambos actos deben de ser considerados como evasiones contrarias a la ley, y evitar así, la delimitación rigorista de evasiones legales o ilegales.

3.5 OBJETOS.

Toda ley tributaria debe de señalar cual es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Es frecuentemente que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo; cuando se habla del objeto del tributo, se estará haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de los bienes o servicios, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.²³

²³ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. La Obligación Fiscal. Harla. México. 1986. p.112.

CAPITULO CUARTO.

RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

La realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido jurídico directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar; a estas relaciones jurídicas, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) misma que tiene derecho de exigir la prestación, y otra (deudor) que tiene la obligación de deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, las llamamos, en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en una forma restringida, relaciones jurídicas tributarias.¹

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

Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de relación jurídica tributaria.

¹ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Las Relaciones Jurídicas Fiscales y Tributarias. Porrúa. México. 1994. p. 451.

Es así que, la relación que en ese momento nace, se desarrollara dentro del ámbito jurídico tributario en donde, la relación consternará únicamente a aquellas personas que se denominaron en un principio como acreedores y deudores, sin que esta misma se deba de extender más allá de lo que su concepto jerárquico deba de comprender.

La responsabilidad tributaria se debe analizar dentro del marco de la relación jurídico-tributaria, ya que responsable es la persona obligada al pago del gravamen y obligación tributaria el contenido de esa relación jurídico-tributaria.

En los ordenamientos fiscales se contienen normas imperativas a cuya observancia quedan obligados tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a su potestad, que conforman la relación jurídico-tributaria, la cual es de naturaleza especial y compleja. De esta relación devienen por una parte, poderes, derechos y obligaciones, de la autoridad financiera, y por otra, derechos y obligaciones de las personas sujetas a la potestad aquella.

La relación jurídico-tributaria se integra por un conjunto de situaciones financieras entre la administración pública y los administrados, como consecuencia de la potestad tributaria en el Derecho Público Subjetivo de la Administración para exigir el tributo.

La potestad tributaria presenta dos aspectos: uno, que se exterioriza a través de la facultad de crear tributos y es característico de la soberanía de la cual deriva; consiste en ser irrenunciable, imprescriptible, abstracta y territorial, porque no hay posibilidad de su abandono ya que la Administración no puede renunciar a su propio ordenamiento, no se extingue con el transcurso del tiempo, se aplica a toda la colectividad que forman los administrados y no a sujetos determinados, y solo puede hacerse efectiva hasta donde

llegue la soberanía del Ente, respectivamente. Y otro, relativo al poder de exigir gravámenes.

En las leyes tributarias no se contiene definición alguna de lo que debe entenderse por relación jurídico impositiva. El Código Fiscal de la Federación y diversos Ordenamientos Tributarios Especiales aceptan la existencia de la obligación tributaria, pero no mencionan expresamente la relación jurídico-tributaria; sin embargo implícitamente admiten la existencia de esta última al explicar y definir los diferentes elementos que la conforman, tales como los sujetos, el objeto, la base, el tipo de gravamen, la deuda impositiva etc.; así como al referirse a su funcionamiento, como lo es el nacimiento, la determinación y la extinción de la obligación tributaria.

Siguiendo las ideas de Adolfo Carretero Pérez, se puede afirmar que en la relación jurídico-tributaria, se presentan dos aspectos: " uno estructural y otro funcional. El primero se refiere a las partes que conforman la relación y el segundo se desarrolla a través de un procedimiento administrativo dinámico".²

El Estado como sujeto activo de la relación tributaria puede manifestarse de dos diferentes maneras: a través de un conjunto de normas creadoras de los tributos y como titular de la relación tributaria. La creación de los tributos de hacerse por ley y ello corresponde a la función legislativa; en igual forma, cuando se habla del sujeto de la titularidad activa se contempla a la administración como persona jurídica, que aparece como acreedora del tributo o titular del crédito tributario.

² Derecho financiero, Editorial Santillana, Madrid España, Número 168.

Esto es, hay que diferenciar la potestad tributaria del Derecho Subjetivo de exigir tributos en la relación jurídica; hay que distinguir la potestad de crear tributos de la competencia de gestión tributaria de la Administración Pública. Generalmente coinciden, y el mismo ente que puede originalmente o de forma derivada establecer el tributo, puede a su vez exigirlo. Pero en otros casos puede disociarse y corresponde el poder tributario a un Ente y la titularidad de la relación tributaria a otro, creando el primero tributos por medio de normas jurídicas y el segundo, gestionándolas. Así, el Estado a través del Poder Legislativo puede establecer tributos destinados a satisfacer los gastos de la Administración, y entonces los Entes administrativos beneficiarios pueden ser los acreedores del tributo. Esta dualidad debe encontrarse prevista en normas legales.

Para caracterizar el ámbito de aplicación de la relación tributaria es preciso identificar la persona a quien va dirigido el tributo, que lo será el contribuyente, el sujeto pasivo de la relación impositiva o deudor tributario. Esta figura se define, particularmente para cada impuesto en el Derecho Positivo. Así el propietario del inmueble es el deudor del impuesto predial; el impuesto sobre la renta se debe, en principio, por quien obtiene la renta gravada; en el impuesto al valor agregado es deudor quien enajena, arrenda o importa bienes. A primera vista, el concepto de contribuyente no ofrece mayor complicación, sin embargo, de acuerdo con Mehl, "un examen más consiente de concepto de persona imponible --o, hablando con mayor precisión, de persona sometida a la obligación tributaria-- revela que podemos poner de manifiesto tres conceptos diferentes; el de deudor fiscal o contribuyente de *IURE* --concepto jurídico-- el contribuyente real, efectivo o de *FACTO* --concepto económico-- y el obligado o responsable al pago del impuesto --concepto técnico--. Los tres conceptos pueden o no pueden coincidir en la misma persona".³

³ Elementos de Ciencia Fiscal, Casa Editorial Bosch, Barcelona España, 1962, Páginas 74 y 75.

La relación juridico-tributaria es dinámica, sufre diversas transformaciones desde su nacimiento hasta su extinción. La determinación del Crédito Fiscal se realiza en tres principales faces: la fijación de la base imponible, la aplicación del tipo a la misma y el pago de la cuota.

La base puede determinarse de diferentes formas: automáticamente, por declaración del interesado o por combinación de los anteriores resultados. En la primera, la ley hace referencia a datos conocidos por la Administración para deducir de ellos la base; en la segunda, la autoridad ha de evaluarlos por acto administrativo, lo que supone la intervención del contribuyente por la declaración, que es el medio normal de empezar un procedimiento de gestión tributaria. La evaluación combinada se deriva de los dos anteriores sistemas.

La cuota se determina de diversas maneras: en el sistema de cupo, la carga fiscal se reparte de modo general a un sector de contribuyentes y posteriormente se imputa individualmente la base a cada uno de ellos por medio de un reparto. Este sistema normal es de cuota, que consiste en la aplicación del tipo a la base.

Hay varios tipos de tributos, según la forma de pago. La combinación de los medios de pago es muy compleja, en aras de facilitar la satisfacción. El procedimiento recaudatorio es primeramente voluntario, para que, en el supuesto del cumplimiento se lleve a cabo a través de un procedimiento ejecutivo que más adelante estudiaremos.

Para lograr la realización de la obligación tributaria se requiere un procedimiento administrativo, una sucesión de actos de la Administración financiera, que se denomina legalmente Procedimiento Administrativo de Ejecución, a través de cual los sujetos de la

relación jurídico-tributaria verifican sucesivas situaciones jurídicas, desde la iniciación de la relación hasta su extinción. A los derechos de los sujetos se les denomina derechos procedimentales, por variar a medida que se va desarrollando la relación tributaria.

4.1 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La obligación tributaria, es un concepto, en donde se comprende claramente la situación que se encuentra viviendo el sujeto pasivo, con respecto a la situación tributaria que le corresponde; es por eso que, es muy importante precisar la diferencia que existe entre lo que es la obligación tributaria y lo que viene a ser la relación jurídico tributaria.

A efecto de precisar los conceptos anteriores, es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica, que en si y por si, no obliga a nadie mientras nos de un hecho o situación prevista por ella; es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo. Una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia. Puede la norma, por ejemplo, prever la naturaleza de "Contribuyente" en todo sujeto que sea propietario o poseedor de bienes inmuebles, es decir, mientras no realice el supuesto señalado por la norma, las consecuencias de aplicación no le pueden ser imputadas. Por tanto, respecto de esa persona no pueden existir, modificarse, transmitirse o extinguirse derechos ni obligaciones derivadas de esa norma; es decir, no habrá relación jurídico tributaria.

Más sin embargo, al realizar el presupuesto de referencia, instantáneamente se generan los derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea una relación con los sujetos que una u otra forma la propia norma establece. Esto nos permite reflexionar con que la relación jurídico tributaria es un vínculo entre diversos sujetos, respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Este precepto, nos permite identificar de una manera clara a la relación jurídico tributaria y así poder diferenciarla de la obligación tributaria, pues es claro que la relación jurídica como un hecho de relación entre varios sujetos, comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, de donde se deriva que la relación jurídico tributaria es el todo y la obligación tributaria es sólo una de sus partes.

Una vez analizada esta primera cuestión, debemos de realizar un análisis de mayor trascendencia, en donde se ve involucrada la forma de precisar el contenido y naturaleza de la obligación tributaria, ya que no obstante existir confusión de los conceptos anteriores, la realidad es que los tratadistas han soslayado el problema. Sin embargo, tratándose de la obligación tributaria, la opiniones siguen siendo divergentes respecto de su contenido, ya que algunos consideran que la obligación simplemente se refiere a un dar, mientras que otros la identifican como un hacer, y otros, hasta como un tolerar.

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

Al realizar la aplicación de estas ideas tenemos que concluir necesariamente que el contenido de la obligación tributaria no puede ser diferente de la obligación en general, de donde resulta que la obligación tributaria, es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe de cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.

Esta corriente expuesta por tan respetables tratadistas, explica que la limitación de su contenido se debe a que el objeto y fin esencial de los tributos o contribuciones es el de recaudar los recursos que el Estado necesita, por lo que la materia sustancial del Derecho Tributario es la relativa a la recaudación, dejando del lado otro aspectos tan importantes como las obligaciones formales, que van junto con la recaudación.

La relación es de que al limitar al Derecho Tributario exclusivamente a la actividad de recaudación ignorando los aspectos constitucionales, administrativos, procesales y penales, reducen a tal grado nuestra materia, que de tan pura, la inutilizan, ya que el fenómeno jurídico tributario no puede conserirse sin los otros aspectos a que nos hemos referido.

Es conveniente señalar que algunos autores denominan a la obligación tributaria de dar "obligación principal" y a las otras obligaciones como accesorias o secundarias. Debemos aclarar que esta diferenciación carece de base, toda vez que lo accesorio implica dependencia, y, por lo tanto, sólo podría existir si existe aquella de la que se supone que deriva lo cual, como podemos darnos cuenta no se da en el caso de las obligaciones tributarias, ya que las obligaciones de hacer o no hacer son independientes de las de dar, es más, aquellas pueden existir aún sin que exista esta o también subsisten aún después de que se haya extinguido la denominada obligación principal.

Para corroborar lo anteriormente citado, es suficiente señalar que, las obligaciones formales de hacer o no hacer, como inscribirse en algunos registros o llevar controles; o como, no destruir documentación o no llevar dobles sistemas de contabilidad son independientes de pagar las contribuciones. Es por eso, que rechazamos el calificativo que se le otorga de obligaciones accesorias. En el mismo sentido estamos en contra de que se

les denomine como obligaciones secundarias, toda vez que estas son tan importantes como la obligación de dar, ya que sin ellas la recaudación sería de muy difícil realización.

Es así, que una vez señalado lo anterior, nos pronunciamos en favor de la denominación de obligación tributaria para toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente que dicha conducta sea de dar, de hacer o de no hacer. De esta manera, identificamos a la conducta de dar, como obligación tributaria sustantiva y a las demás como obligaciones formales.

Es muy importante señalar que muchos autores incluyen a la obligación de tolerar, como lo hemos venido citando anteriormente, por considerar que se refiere a una conducta diferente a la de no hacer, argumentando que no obstante tratarse de una conducta negativa, el tolerar implica el ejercicio directo de un acto de molestia por parte de la autoridad en la esfera jurídica del particular a diferencia de la obligación de no hacer, en que no se requiere una ejecución previa de la autoridad.

La Obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margáin como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie. A la obligación fiscal cuyo objeto es un dar se le denomina obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer o no hacer, se le denominan obligaciones formales; sin embargo, es usual tanto en la legislación como en la jurisprudencia y en el lenguaje jurídico común que se aluda a los dos tipos de obligaciones diciendo simplemente obligación fiscal, es decir, que no se exprese la calificativa de sustantivas o formal de tal modo, que se necesita atender a lo que se dice en relación con la obligación fiscal para precisar si se trata de la sustantiva o de la formal.

4.2 HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Nos encontramos con un aspecto de suma importancia y que a su vez nos podría crear una confusión al declarar como hecho generador al hecho imponible; esto es, que si bien es cierto, que muchos autores confunden estos dos aspectos, nos debe entender que ambos comprenden la misma situación sino que, ambos corresponden al mismo fenómeno de la tributación, pero los dos comprenden un significado distinto. Hemos señalado que la obligación tributaria, es una obligación ex lege, es decir, que nace por disposición de la ley, pero para que surja su nacimiento debe de existir el hecho o presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídico tributaria.

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o de hipótesis a cuya realización el nacimiento de la obligación fiscal, a ese presupuesto de hecho o de hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta, se le denomina, como hecho imponible, es decir, es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria.

En cambio, el hecho generador es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, de hacer o no hacer. Es así que se observa que el hecho imponible es una previsión concreta por parte del legislador, misma que es seleccionada para que nazca la carga tributaria en cambio el hecho generador es una conducta que al adecuarse al sujeto genérico de la norma, origina la obligación tributaria general.

4.3 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones. Este aspecto claramente nos señala situaciones muy precisas de cuando se comienza a generar aquellos momentos donde la obligación debe comenzar a cumplirse, al mismo tiempo en que surge a ser una obligación para con los sujetos correspondientes para llevarla a cabo, por que es claro que la obligación cualesquiera que esta sea, debe ser cumplida en su totalidad, como la norma lo establece y sin que esta misma sea desobedecida.

Como hemos visto el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza a esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza y se da el hecho generador, pues el momento en donde coincide la situación abstracta que la misma ley previene.

Cuando se trata de materia de impuestos la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular; es por eso, que la obligación se encuentra implícita dentro de la misma ley, ya que para que el supuesto previsto por la misma se genere, debe primeramente establecerse dentro del mismo, para que así, se pueda generar el nacimiento de la obligación fiscal, por que como hemos mencionado, su nacimiento es en el momento mismo en que el hecho generador se cumple y encuadra con el tipo fiscal previsto en la ley correspondiente.

De la Garza, siguiendo a Sainz de Bujanda, nos dice, que el nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante porque permite determinar lo siguiente:

- a) Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones.
- b) Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de la realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.
- c) Practicar al evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- d) Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- e) Determinar el domicilio fiscal de los contribuyentes o de sus representantes.
- f) Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el computo de plazo de prescripción.
- g) Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.

4.4 SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

Dentro de la relación tributaria existen dos tipos de sujetos que son los encargados de realizar la misma obligación, los cuales tienen el carácter de actores principales dentro de la realización de la misma, es decir, que si bien es cierto que dentro de la realización jurídico tributaria, no sólo comprende a estos dos tipos de sujetos, sino que, comprende a otros elementos que si no son de la misma jerarquía que tienen el sujeto activo y el sujeto pasivo, estos comprenden una parte importante dentro de la misma relación, ya que es sabido que los primeros son los encargados de realizar que la relación surja a la realidad, pero los otros elementos comprenden una importancia en que son necesarios para que los primeros existan y cumplan los requisitos que la misma ley solicita.

Hemos mencionado la existencia de dos tipos de sujetos mismos que comprenden en ser tanto el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El principal destino de las contribuciones es el gasto público, que como tal, es que realizan las entidades del Estado a cualquier nivel; Federación, Estados, Municipios y otros entes públicos, por lo que de esta aseveración podemos derivar la regla general para determinar quienes son o pueden ser los sujetos activos de la relación jurídico tributaria. Para lo cual se puede determinar de manera general, que el sujeto activo de la relación son: la Federación, los Estados y los Municipios.

Este tipo de sujeto tiene una facultad muy clara, que en este caso es la de exigir el cumplimiento de una obligación, misma que debe de ser realizada en los términos de ley; más no debemos de olvidar que en materia tributaria esta facultad cobra otro tipo de aspecto, misma que se convierte en una obligación que no es discrecional, sino por el

contrario, esta es una facultad de obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho de exigir el cumplimiento sino también la obligación de hacerlo.

En nuestro país, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política Mexicana, al establecer la obligación para contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los estados y Municipios, y no se prevé en la Ley Fundamental a ninguna otra persona, individual o colectiva, como sujeto activo, ni se prevé, tampoco, la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.

Porque no debemos de olvidar que toda ley que tenga un carácter obligatorio debe de ser creada por el legislador apoyándose en las facultades discrecionales de orden social y general, en materia tributaria, la facultad debe de ser cubierta con el cumplimiento de sus requisitos sin que se violen las garantías constitucionales, por que si bien es cierto, que el Estado es el único sujeto activo, en base, a ordenamiento constitucional y que además este tiene una característica de ser un ente con soberanía, no se le otorga ninguna facultad para crear leyes violatorias o contrarias a la Ley Fundamental.

De los tres sujetos activos previstos en la legislación mexicana, únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismo a través de sus legislaturas respectivas. A diferencia de los Municipios, los cuales únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, misma tarea que es encomendada a las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En nuestra materia nos encontramos con sujetos que no obstante tener personalidad jurídica propia, diferente de la del Estado, pueden ser sujetos activos de la relación jurídico tributaria. Estos entes son los denominados, "Organismos Fiscales Autónomos", ya que no obstante sus características particulares, conforme a la ley tiene la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismos, o a través de la Oficinas Federales de Hacienda.

Ahora bien, nos encontramos dentro del otro extremo, en donde, hayamos a la otra parte de la relación jurídico tributaria, misma que le corresponde a la contraria del sujeto activo, el cual es conocido como el sujeto pasivo de la obligación; mismo que según la Teoría General del Derecho, es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma.

Ahora bien, dentro de la obligación fiscal, viene a ser la persona que conforme a la ley debe de satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

Como observamos, dentro de la correspondiente definición, que tanto en materia fiscal como dentro del derecho en su generalidad, el sujeto pasivo es el encargado de cubrir la obligación correspondiente, así mismo se debe dejar claramente que el sujeto pasivo debe ser una persona física o moral, en los términos del Derecho Común, como lo señala el artículo primero del Código Fiscal de la Federación. Por lo tanto, se prevé que, son sujetos del impuesto las personas físicas o morales comprometidas al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé.

Pero dentro de la materia tributaria nos encontramos una particularidad dentro de la realización del hecho generador, por que si bien es cierto que, el sujeto activo es el encargado de exigir el cumplimiento de las obligaciones, en cualesquiera que estas sean, nos encontramos que se puede dar el caso con lo correspondiente a el sujeto pasivo, mismo que es el encargado de hacer cumplir la obligación, que la contribución no sea enterada por la persona que realizó el hecho generador, sino que ésta sea hecha por un tercero, que de alguna forma u otra tenga relación con el sujeto del impuesto, ya sea por la coparticipación en la celebración de un acto jurídico, la adquisición de un derecho u otra circunstancia, lo cual nos viene a colocar en una situación, en donde aparecen dos tipos de sujetos, el primero corresponde a el sujeto del impuesto y el sujeto pagador.

Anteriormente citamos que el primer tipo de sujeto pasivo corresponde a el tipo de sujeto que recibe el impuesto, más no es el encargado de cubrirlo, sino que este lo único que realiza es trasladarlo a otro; pero con lo que respecta a el segundo sujeto pasivo, es el conocido como el sujeto responsable, que es aquella persona que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley se encuentra obligada a el pago del obligación tributaria. En este segundo caso encontramos a la figura responsable en materia tributaria, que integra una gran institución de relevancia por la trascendencia que tiene la administración de las contribuciones, ya que a través de él, el fisco asegura de mejor manera el cumplimiento de su función recaudadora y además simplifica, hasta donde es posible.

Como hemos visto el sujeto pasivo puede ser deudor responsable directo o bien deudor responsable indirecto, la responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir de distintos conceptos; puede que el sujeto pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas, o que haya sustituido al deudor original, ya sea voluntariamente o por imperio de una ley. Tomando las consideraciones anteriores,

hemos tomado lo que Pugliese, nos dice al realizar una clasificación del sujeto pasivo, la cual consiste de la siguiente forma:

a) Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa. Es el caso del deudor directo del tributo o su causahabiente "mortis causa" o "inter vivos", es decir, herederos, legatarios o donatarios a título universal y si se trata de personas morales, la que subsiste o se crea por fusión.

b) Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto (propia y ajena) con responsabilidad directa. Es el caso de las personas que, conforme a la ley, pueden disponer no sólo de sus bienes, sino también de los de terceros, por lo tanto, la ley designa como responsable directo a quien tiene esa facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero, pues por la disponibilidad de los bienes podrá cubrir el adeudo.

c) Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria. Es el caso de los copropietarios y coherederos, ya que cada uno se puede exigir el total del adeudo y no sólo la parte que le corresponde.

d) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta. Es el caso de los sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerios de ley, a quienes se respeta su derecho a repetir contra el deudor directo.

e) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria. Es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la ley les impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, lo cual trae como consecuencia un perjuicio al fisco.

f) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Es el caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva.

Ahora bien, el sujeto pasivo, debe de comprender una capacidad para realizar cualquier ejercicio fiscal, conforme al derecho común, la capacidad viene a ser la facultad que tienen las personas, para que estas se conviertan en sujetos de derecho, es decir, que se debe de considerarse como la aptitud para ser titular de derecho o para ser sujeto de obligaciones, lo cual nos permite hacer una clara diferencia entre lo que es la capacidad de goce con la capacidad de ejercicio.

La capacidad de ejercicio consiste en la aptitud del sujeto para ejercitar su derecho y contraer obligaciones; ahora bien, en materia tributaria, las cosas cambian, ya que para que nazcan obligaciones tributarias la voluntad del obligado es irrelevante, puesto que se trata de obligaciones *ex lege*, que surgen por disposiciones de la ley cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho contenida en la hipótesis normativa.

Como hemos mencionado la capacidad del sujeto pasivo de la obligación fiscal, no se puede tener relación alguna con la capacidad del derecho privado, ya que los principios que se generan dentro de esta rama del derecho, no pueden ser aplicados de la misma manera en que se encuentran aplicando dentro de la rama tributaria.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, cuando el legislador estructura el hecho imponible generalmente no distingue si el sujeto del impuesto tiene o no capacidad de ejercicio conforme al derecho común, sino que sólo identifica el hecho o la situación de derecho que tiene contenido económico, por lo que aquella persona que realiza el hecho

generador queda sujeta a la relación jurídico tributaria. Por lo tanto, si un menor tiene propiedades o diversos ingresos comprendidos en el hecho imponible, por ese sólo hecho adquiere la calidad de contribuyente.

Otro elemento de suma importancia, y que juega un papel primordial dentro de la materia tributaria, viene a ser el domicilio, esto es, ya que de él depende la sujeción de la persona para la aplicación de la ley y para el cumplimiento de las obligaciones.

De acuerdo al Código Civil, el domicilio es el lugar donde reside la persona con el propósito de establecerse, de lo que se discurre de la existencia de dos elementos: uno objetivo, que consiste en el hecho material de residencia, y el otro subjetivo, que se deriva del propósito de establecerse precisamente en un lugar determinado.

La legislación fiscal contempla la regulación del domicilio en el Código Fiscal de la Federación, el cual, en su artículo 10, establece la diferencia entre el domicilio de las personas físicas y el de las personas morales, pero siempre haciendo referencia al lugar en que realizan los hechos de contenido económico, que son materia de los gravámenes.

CAPITULO CINCO.

CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, proporciona claramente la forma en que se deben de conformar y consolidar las leyes que serán las encargadas de regir las distintas conductas que la sociedad mexicana deberá de respetar para consolidar a el país; pero lo correspondiente a la materia tributaria, no puede hacer la excepción con respecto a la formación de leyes que se encargarán de implantar las leyes fiscales o los impuestos que serán los que gravaran las distintos bienes.

Dentro de la Constitución existen algunos preceptos que se encargan de determinar a los impuestos, basados en consideraciones económicas. Se les dio la categoría de normas constitucionales para su mayor firmeza. Entre los cuales nos encontramos al artículo 73, fracción XXIX, de la Constitución Mexicana, en donde, el mismo precepto concede facultades exclusivas al Congreso de la Unión, para establecer impuestos sobre el comercio exterior, sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del Artículo 27 constitucional, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación y especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y su producción y consumo de cerveza.

Es así que podemos observar que la implantación de cualquier tipo de gravamen debe de ser aprobado por el Congreso de la Unión, sin que antes este se encuentre en la circulación de que el mismo sea ejecutado; esto demuestra que cualquier tipo de impuesto debe de estar establecido dentro de un marco legal para que así corresponda a la Normatividad del orden jurídico, por ende, la imposición de un impuesto de cualquier orden que este corresponda, deberá de encontrarse sustentado en derecho para su presentación ante la sociedad.

No debemos pasar por alto que es muy cierto que la legalidad da orden y respeto a la Normatividad, más sin embargo, cuando nos encontramos dentro de lo correspondiente a la materia tributaria debemos de tomar en consideración un sin fin de principios que se presentaron con anterioridad, para lo cual es muy importante ahondar aún más en lo correspondiente a la materia de la proporcionalidad y la equidad.

5.1 PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD.

El poder tributario que se presenta dentro de nuestro país, es uno que se encuentra establecido a través del Congreso General y de las legislaturas locales, mismo que no es absoluto y que por lo tanto, se encuentra sujeto a limitaciones, mismas que las encontramos dentro de nuestra Carta Magna; este tipo de limitaciones, dentro de la Constitución, las encontramos en forma de garantías.

Dentro de este concepto nos encontramos que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal que al realizar la contribución correspondiente con lo que respecta a el gasto público, los obligados deben de hacerlo de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Anteriormente cuando se realizó el estudio correspondiente a los principios de los impuestos, señalamos que este corresponde a un paso fundamental dentro de la aplicación y ejecución de los mismos, ya que el que un impuesto tenga una proporcionalidad y una equidad dentro de su fundamentación, encontraremos que este gravamen podrá ser aplicado en su respectiva área, porque se estaría garantizando una seguridad al contribuyente dentro de la implantación del presente gravamen.

El impuesto ya se señaló que constituye una obligación de derecho público establecido por el poder público en forma unilateral en ejercicio de su soberanía, por lo que no queda a voluntad de los particulares su acatamiento. Cuando estos no cumplen con tal precepto obligatorio, el Estado tiene un recurso para que este se haga cumplir, como lo es la coactividad.

Hemos citado, el impuesto su primordial fin es el de cubrir el gasto público, mismo requisito es cubierto con el pago de los impuestos por parte de los contribuyentes, pero en

ningún momento existe relación de beneficio alguno entre el particular y su aportación; no debemos olvidar que la proporcionalidad de los impuestos no debe de considerarse en relación con la universalidad de la obligación de cubrirlos sino en relación con los niveles económicos que afectan.

Cuando nos hemos referido al presente principio, debemos de señalar que este mismo ha creado una situación de confusión al considerarse que tanto la proporcionalidad y la equidad son dos conceptos iguales y por lo tanto una redundancia, pero hasta ahora la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no ha emitido criterio alguno con respecto a este problema; pero es de saberse que el principio de equidad concede universalidad al tributo, y la proporcionalidad se refiere al carácter económico de la carga impositiva.

Sergio Francisco de la Garza, afirma: "...La exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional, es de justicia tributaria ya que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir, y por indirecto solamente las cargas; la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomado en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos..."

Cuando observamos el precepto anterior, se puede entender que ante todo lo más importante que no se debe de olvidar es la proporcionalidad y la equidad, mismo principio que cumple una fundamental función dentro de la exigencia de los impuestos, ya que las cargas contributivas por si mismas, no pueden ser implementadas por términos que sean de una forma desproporcional y acorde a la realidad de los contribuyentes, ya que entonces se estaría creando un Estado de anarquía institucionalizada.

Fritz Neumark, define el principio de proporcionalidad como "... el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes que exige que las cargas imputables en conjunto al individuo se estructuren de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y en consecuencia de las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económico-financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos."

Es muy claro que todos los autores que hemos venido estudiando, se configuran al mencionar que la proporcionalidad es un principio que su importancia no puede ser evadida por ningún motivo, así como la equidad, son dos conceptos que siempre deben de encontrarse unidos en cualquier situación referida a lo relativo a la materia tributaria, porque son justamente acepciones que la falta de las mismas provocan violación a las garantías de todos los ciudadanos, en el año de 1985 la Suprema Corte de Justicia de la Nación fijó la jurisprudencia que expresa su interpretación al respecto:

"IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consiguen que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el

impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe de encontrarse a la proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben de recibir un tratamiento idéntico a lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

(Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, primera parte, Pleno 1985, página 402.)

Es así que, el presente principio correspondiente a la proporcionalidad y a la equidad, debe de comprenderse de una manera intrínseca dentro de la materia tributaria, porque el simple hecho de que estos no se encuentren sustentados en conceptos de justicia, la economía tanto de el Estado como la de los contribuyentes se vería afectada por razones obvias de injusticia e ilegalidad de los actos de autoridad; no obstante de la existencia de un sin fin de criterios y tesis que se han emitido por una gran diversidad de autores, los impuestos no puede ser presentados para su aplicación a los contribuyentes por simple capricho del legislador, sino por el contrario, éste deberá de realizar un estudio muy analítico el cual podrá presentar las necesidades que se tienen dentro de el gasto público, para que entonces se puedan aplicar impuestos, los cuales serán instruidos para que en base a la proporción y equidad de la capacidad tributaria de los contribuyentes cumplan con su obligación de cumplirlos.

Si bien es cierto, que en ningún caso se ha citado, ni por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en donde se realice la formula para la creación de impuestos proporcionales y equitativos, estos deben de ser interpretados por la misma, para así,

demonstrara la existencia de las cargas que se presentan cumplen con los requisitos que aquí se citan.

Por otro lado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que se viola la garantía de proporcionalidad y equidad en los impuestos cuando tales impuestos son notoriamente exorbitantes y ruinosos.

5.2 JUSTICIA DEL IMPUESTO.

La legalidad es un concepto en donde se hacen valer las circunstancias de derecho que se tienen con respecto a las distintas situaciones y a su vez las leyes que se crean para la reglamentación de las mismas preservan el mundo normativo de la justicia.

El impuesto, es un concepto de carga, en donde, participan dos sujetos, los cuales comprenden por un lado, el encargado de hacer valer la carga y por el otro deben de cumplir con la obligación de pago de la carga; así mismo, se debe de entender que el impuesto, como una carga tributaria, comprende la disminución del patrimonio de el sujeto pasivo, el cual es uno de los dos sujetos participantes dentro de la función de los impuestos, mismo que será el encargado de cubrir el gravamen que se encuentra afectando su patrimonio, y por el otro nos encontramos al sujeto activo, el cual le corresponde a ser al Estado, el cual es el que se encarga de hacer valer y cumplir la obligación tributaria.

La imposición de un impuesto, como hemos citado, comprende una tramitación de su implementación dentro de la sociedad; es por eso que cuando se debe de crear un gravamen de cualquier índole se debe de entender en primer lugar su legalidad y su implementación como su funcionalidad dentro de la sociedad encargada de cubrir tal gravamen. Es por eso que cuando se crea un impuesto este debe de comprenderse dentro de un ámbito de legalidad y sobre de que el mismo sea justo.

La justificación de los impuestos, comprende el aspecto del cual el Estado solventa el gasto público, comprendiendo no sólo la participación de servicios a los particulares sino también aspectos que el mismo Estado necesita para solventar sus necesidades y

sobrevivencia, ya que el mismo ente no comprende acciones por medio de las cuales obtenga una forma de percibir una economía que sustente únicamente sus necesidades.

Pero cuando hablamos de solventar el gasto público, debemos de entender que se comprende a los gastos colectivos, pero sin omitir que dentro de el mismo se integran aquellos gastos que son individuales, como ejemplo, encontramos el pago de una pensión, etc., es por eso que, cuando nos referimos a la justicia del impuesto, debemos de hacer referencia a las épocas de la historia, por que es siempre un marco de referencia el cual nos servirá para hacer un análisis comparativo respecto a aquellos puntos en donde, el impuesto, ha dejado una huella como en nuestra actualidad, ya que no debemos de olvidar que si bien es cierto que, las organizaciones sociales comprendían aspectos muy distintos, estas tenían ya una obligación con respecto a el señor feudal, que para nuestra actualidad comprendería al Estado.

Siempre han existido obligaciones que los ciudadanos o mejor conocidos como los particulares, deben de cumplir a través del pago de las mismas, si bien es cierto, que el pago es la única forma de cumplir con la obligación, en nuestra actualidad la ley sólo reconoce una forma de cumplir con la obligación tributaria, que en este caso sería el pago en dinero; pero dentro de la época antigua, existieron varias formas de cumplir con la obligación tributaria, ya que en muchas ocasiones no se tenía dinero para cumplir con la misma.

Pero lo importante en este aspecto que se toca, no comprende solamente el hacer cumplir o la forma de cumplir con la obligación tributaria, sino que la misma sea una obligación que se comprenda dentro de un aspecto el cual sea posible que el particular o contribuyente se encuentre en la posibilidad de hacer efectiva la misma, porque el simple hecho de que la obligación se mantenga dentro de una sociedad para que esta la haga

efectiva, no comprende nada más, que esta, a través de distintas formas de hacer valer y ejecutar la obligación tributaria, se comprenda su constitución dentro de las obligaciones que tengan los particulares con el Estado; es por eso, que cuando se cita que, los impuestos deben de comprender una serie de requisitos para su implantación, estos comprenden además de ya todos los anteriormente señalados, que estos se encuentren dentro de un aspecto de justicia, lo cual trae como consecuencia, que estos se encuentren dentro de las posibilidades de pago por parte de los particulares.

Porque, cuando se crea un impuesto, el cual no puede ser pagado por parte de los contribuyentes, este provocará actos de molestia, los cuales generaran dos tipos de acciones, en la primera, el contribuyente se abstendrá de realizar el cumplimiento de la obligación tributaria, que en este caso es el pago, misma que traerá como consecuencia que el Estado se vea mermado dentro de su economía, y por ende, el mismo tendrá que realizar actos de autoridad para que el impuesto sea cubierto; por lo cual, aparece la segunda acción, misma que consistirá en que los contribuyentes se manifestarán, inconformándose de distintas maneras.

Es así, que hemos citado con anterioridad que es muy importante la existencia de la garantía de proporcionalidad, porque a partir de este precepto es cuando se cumple la justicia del impuesto, porque la proporcionalidad, sostendrá conceptos de orden económico, a partir de la capacidad del contribuyente de realizar el cumplimiento de la obligación.

5.3 PECULIARIDADES DEL DECRETO-LEY EN MATERIA DEL HOSPEDAJE.

Es de conocimiento que, la Constitución claramente nos demuestra la existencia de la división de los Poderes, los cuales se encuentran establecidos a través del Poder Legislativo, Ejecutivo y Judicial; pero el Poder Legislativo, es el encargado de realizar las leyes, por ende es el punto de origen de la ley, es por eso, que debemos de entender que aquí es donde se realiza todo inicio de ley y que a su vez se debe de aceptar para que la misma sea establecida en algún código o reglamento.

Pero debemos de hacer mención que a este precepto existe su excepción, ya que si bien es cierto que la ley tiene su origen en el Poder Legislativo, puede también el Poder Ejecutivo dar origen a una ley. Es entonces que, estaremos hablando dentro de la doctrina, del decreto-ley.

El decreto-ley se produce cuando la Constitución autoriza directamente al Poder Ejecutivo para expedir leyes sin necesidad de una delegación del Congreso; en estos casos, el origen de la autorización se encuentra directamente en la Constitución. En México se exige que el Ejecutivo dé cuenta al Congreso del ejercicio de esta facultad. Un caso previsto en la Constitución Federal está representado por las “disposiciones generales” que puede expedir el Consejo de Salubridad General en caso de epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país y las medidas que haya puesto en vigor contra el alcoholismo y la venta de sustancias que envenenan al individuo y degeneran la raza (Artículo 73, Fracción XVI).

Es así, la importancia que tiene el impuesto al hospedaje, dentro de los aspectos de lo correspondiente al decreto-ley, se comprende en virtud, a que el presente impuesto es

una creación por parte del Ejecutivo, en donde, se le otorgan facultades amplias dentro de los términos constitucionales para que éste promulgue y ordene su publicación del ordenamiento legal aquí citado.

Si bien es cierto, que el impuesto sobre hospedaje, comprende situaciones respectivas a la aplicación de una carga al contribuyente, se comprende la existencia de un contribuyente retenedor de la carga, mismo que será el encargado de cumplir con la obligación presente por el mismo impuesto; en ningún momento el contribuyente retenedor será el encargado de pagar el impuesto, sino que, solamente será el que la haga cumplir o mejor dicho será el que se encargue de cobrar el servicio que se le ofrece y que por el cual existe el impuesto al hospedaje.

Es así, que encontramos dentro de la creación en materia tributaria, el impuesto sobre el hospedaje, mismo que brevemente se explico en el párrafo anterior, el cual, a través de una facultad otorgada por el Congreso de la Unión, el titular del Poder Ejecutivo, se encuentra facultado para legislar, pero estas consideraciones plantean la cuestión consistente en determinar cuáles son exactamente las facultades legislativas del Presidente, bien que pueden ser traducidas en la creación de normas jurídicas abstractas, generales e impersonales, o bien reveladas en la injerencia que dicho funcionario tiene el proceso de su elaboración.

Las mencionadas facultades se dividen en dos grandes grupos: los primeros corresponden a las de *creación normativa* y las segundas corresponden a las de *colaboración en el proceso legislativo*. Las primeras son las que en nuestro caso estaríamos estudiando, que es el caso de que el Presidente de la República tiene la función de legislador, en virtud a las facultades otorgadas por parte de el Congreso de la Unión,

mismas expresiones se verán hechas a través de los decretos-ley, y en el segundo caso, le corresponde ser colaborador con el Congreso de la Unión.

Los artículos 49 y 131 de la Constitución Mexicana, facultan claramente al Presidente de la República, para que este pueda legislar en materia de impuestos, sin embargo estas facultades tienen el carácter de extraordinarias, pero dentro del artículo 131 en su segundo párrafo, permite al Congreso de la Unión delegar atribuciones legislativas en el Ejecutivo, poniendo en sus manos, en una buena medida, el equilibrio de la balanza del comercio del país, (dentro de los dos aspectos, el internacional como el nacional), siempre y cuando reúna las siguientes condiciones:

Que exista urgencia para regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, y cualquier otro propósito en beneficio del país.

Si el ejercicio que haga el Ejecutivo, de estas facultades, no se encuentra fundado en los supuestos anteriores, la facultad concedida la estará ejerciendo en forma arbitraria e ilegal.

Otra cuestión interesante que presenta este precepto es que al final de cada año el Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida. Cada año el Congreso de la Unión en la Ley de Ingresos de la Federación, calificará el uso de la facultad otorgada al Ejecutivo durante el año inmediato anterior y, en su caso otorgará la facultad para ejercerla en el año que se transcurre. De lo anterior se puede señalar que las disposiciones que dicte el Ejecutivo entrarán en vigor inmediatamente, sin ser aprobadas por el Congreso y el Ejecutivo, posteriormente, someterá a la aprobación del Congreso el uso de la facultad concedida.

Tena Ramírez al comentar lo anterior dice que “resulta que las disposiciones legislativas emitidas por el Ejecutivo, con fundamento en el artículo 131, son leyes de naturaleza singular, sujetas a la condición resolutoria de la aprobación del Congreso, ...lo que plantearía una solución irresoluble si llegará a presentarse el caso de que una ley expedida por el Ejecutivo en la hipótesis de dicho precepto, aplicada a su promulgación a casos particulares, no fuera aprobada posteriormente por el Congreso.

Por su parte Jorge Carpizo dice que si al “Congreso no le parece el uso que esta facultad haya realizado el presidente, lo único que puede hacer es manifestárselo y no renovar esta clase de facultades delegadas, situación que desde luego no ha ocurrido”.

Una vez que hemos observado que el presidente tiene amplias facultades para legislar en materia de impuestos, lo que corresponde al presente gravamen sobre el hospedaje, es claramente concedida la facultad de haberlo creado, mismo que nació a través de un decreto-ley.

El impuesto al hospedaje, en una de sus características que tiene corresponde a aquella que es un impuesto en donde, el prestador del servicio se encarga de recaudar el impuesto, en virtud de que así se encuentra establecido dentro de la misma ley, más no podrá disponer del mismo, sino que tendrá que dar aviso a la Secretaría de Hacienda, del impuesto que se está cobrando, para que así, este contribuyente cumpla con su obligación fiscal.

El impuesto al hospedaje, comprende situaciones delegadas a otros para llegar a su ejecución y a su vez, lograr que este se realice y se traduzca en un impuesto funcional, proporcional y equitativo, para que su creación se encuentre sustentada y fundamentada en ley, por que como hemos visto, el decreto-ley, comprende situaciones que a simple vista

parecerían situaciones inconstitucionales, mismas que al comparar con el presente impuesto que se estudia, el cual así mismo, se entendería como inconstitucional, en virtud a su origen, cuando se ha demostrado que el mismo tiene bases constitucionales, las cuales se encuentran claramente delimitadas dentro de la Carta Magna, para que este gravamen comprenda un orden legal y no se trate, de preceptos que se intenten impugnar por el simple hecho de ser una creación de un decreto-ley.

Es por eso que, este carga tributaria, se sostiene en conceptos de derecho, sometidos a la aprobación del Congreso de la Unión, en donde, se concluye que el impuesto al hospedaje se enfrenta a circunstancias controvertibles de derecho, en virtud a la mala interpretación de los artículos 49 y 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismos que acreditan y facultan al Presidente de la República, a crear leyes de ordenamiento impersonal y generales, para lo cual, el señalar un acto de inconstitucionalidad se debe de demostrar la existencia de la violación de las garantías previstas dentro de nuestro máximo ordenamiento; por ende, el impuesto al hospedaje, para el Estado de Quintana Roo, se encuentra dentro de los requisitos previstos por nuestra Constitución Mexicana, para lo cual, la disposición constitucional que se comento, se interpreta en el sentido de que sólo debe de regir en el ámbito económico, mismo que implica su materia de regulación, lo cual convierte al presidente en un legislador con facultades dilatadísimas para no quebrantar el principio de división de poderes.

5.4 EL IMPUESTO AL HOSPEDAJE EN LA LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE QUINTANA ROO.

La apertura que se suscita dentro de la legislación fiscal del Estado de Quintana Roo, en lo correspondiente a el impuesto al hospedaje, se determina dentro de las distintas especificaciones que el mismo H. Congreso del Estado, determinó por así creer, que el impuesto en estudio, es necesario sea clara su delimitación, en virtud a la existencia de dudas dentro de los usuarios y a su vez los mismos contribuyentes encargados de otorgar el presente impuesto, pero las consecuencias son aún mayores y no sólo determinan específicamente la forma en que este gravamen se delimita y constituye, sino que por el contrario se puede presentar el problema de su fundamentación dentro de la legislación estatal.

El impuesto materia de estudio, fue presentado como iniciativa por parte del Ejecutivo del Estado, en donde tomando consideraciones de orden necesario para el sector hotelero, implementan con una mayor precisión la clara definición del impuesto al hospedaje, en donde, los conceptos que son debidamente gravados dentro de la otorgación al presente servicio se deben de comprender con una claridad precisa que por ningún motivo se deben de confundir y así, aplicar el impuesto de una manera incorrecta e injusta.

Como hemos mencionado el impuesto al hospedaje, es un gravamen que claramente se encuentra otorgado para aquellos conceptos, en donde la materia del servicio de hospedar a una persona, trae consigo el cobro de una gravamen muy especial por el simple hecho de prestar tal servicio, es decir, que cuando nos encontramos dentro del campo de la materia fiscal, se comprenden prestaciones por el simple hecho de utilizar cualquier forma de obtener un beneficio en favor de la persona que se encarga de usar o

de servirse de tal concepto, por ende, esa situación en donde existe un pago por el concepto realizado por una persona en favor y beneficio de otra, trae consigo, la existencia de un gravamen y el pago del mismo ante la autoridad competente.

Esta aparición de gravámenes a creado ciertos desconciertos dentro de las actividades hoteleras, en virtud de que, la aplicación de tal impuesto no había quedado claro, y ante tal situación se podría aplicar situaciones claramente violentas dentro de el cobro de el gravamen, lo cual traería como consecuencia que en cualquier aspecto relacionado con el servicio al hospedaje se cobrara este impuesto, lo cual se estaría llegando una conclusión errónea y claramente abusiva por parte de sector hotelero.

La aparición delimitada de el presente gravamen, da como resultado el diseño de un esquema en donde se perfeccionan los aspectos que generalizan su forma de existencia del impuesto al hospedaje, para que así, se entienda por parte de el sector hotelero lo que realmente comprende este tipo de concepto fiscal y no así, se conlleve a las aplicaciones erróneas de tal impuesto.

La legislación del Estado, conceptualiza y expresa claramente lo correspondiente a el impuesto al hospedaje, esto se determina a través de las reformas hechas por el Ejecutivo del Estado a través del H. Congreso del Estado, en donde , se comprenden y delimitan las acciones y hasta donde abarca el impuesto al hospedaje, hará que así este no sea determinado en situaciones no factibles de su aplicación y evitar confusiones de su misma imposición.

La Ley de Hacienda del Estado, contempla dentro del su artículo 168-A, lo que será objeto al impuesto, para que estos sean únicamente los indicados y autorizados al cobro del mismo. Para lo cual nos permitimos transcribir: "Artículo 168-A.- Será objeto

del impuesto al Hospedaje, la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido, considerados como albergue temporal de personas a cambio de una contraprestación.

Para efectos de la causación de este impuesto, sólo se considera albergue sin incluir a los alimentos y demás servicios relacionados con los mismos.”

La reforma que se presenta, compone una clara delimitación de lo que debe entenderse dentro del concepto del impuesto al hospedaje, para que, en ningún caso exista la confusión de su aplicación y así determinar su cobro exacto. Pero aún así se podría caer dentro de la mala interpretación, para lo cual el artículo 168-B nos señala lo siguiente: “No se considerará servicio de hospedaje el albergue o alojamiento prestado por hospitales, clínicas, asilos, conventos, seminarios e internados.” Como se podrá observar, el legislador tiene una tendencia hacia la creación de un impuesto, el cual se encuentre dentro de los límites legales y sin que se rompan sus características y principios con los que debe de cumplir, por que cuando cita de manera precisa quienes son los únicos que no deben de cobrar este impuesto, existe la tendencia legal y justa de determinar que este tipo de gravamen sea proporcional y equitativo a las circunstancias de la comunidad consumidora, quien será la indicada de cubrirlo.

Dentro de nuestra legislación, nos encontramos que ese principio de equidad tiende a respetarse, por que si bien es cierto, que cuando se trata de materia tributaria, siempre existen problemas relativos a las inconformidades, por ende, la presentación que se hace a la legislación quintanarroense, debe de ser en el sentido de que el impuesto debe de entenderse dentro de los conceptos constitucionales y no romper ni delimitar las garantías constitucionales del gobernado tanto las otorgadas por la Constitución del Estado de Quintana Roo como las otorgadas por la Carta Magna.

El impuesto al hospedaje dentro de la legislación del Estado, comprende una de las formas en que se expresa la necesidad de implementar la firme decisión de regular la conducta de lo correspondiente al servicio que otorga el sector hotelero, porque como se ha citado, el impuesto comprende un cobro de suma importancia en virtud de que se puede destinar a diferentes servicios dentro de la misma zona turística y en beneficio de los mismos hoteleros y conciudadanos que utilicen dichos servicios.

Pero la simple implementación de un impuesto, se debe de entender no como una forma de crear una vía de adquirir capital por parte del Estado, sino que se debe de entender, como aquella composición de derechos y obligaciones constitucionales en donde el gobernado participa como un ente puramente social y a su vez, como un generador de servicios, para lo cual la imposición del presente, se comprende desde el aspecto legislativo fiscal, el cual tiende a la creación de una adecuada aplicación del gravamen de una manera proporcional y equitativa, sin que este se determine dentro de las conductas inconstitucionales.

La legislación estatal debe de estar acorde a lo establecido dentro de los parámetros de la Constitución Mexicana, es por eso que a su vez el Poder Ejecutivo Estatal, se encuentra facultado para la creación de iniciativas de este tipo de impuesto, mismo que se fundamenta en los artículos 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en el artículo 68 fracción I de la Constitución Política del Estado de Quintana Roo; lo cual se remite a que la legislatura local deban de evaluar y acreditar si tal iniciativa comprende los puntos y principios necesarios y suficientes para que esta se convierta en una ley, es así que nos encontramos en el caso de que el impuesto al hospedaje fue claramente estudiado y aceptado por la Legislatura Local del Estado de

Quintana Roo, y creándolo como una ley dentro de la normatividad de la Hacienda Estatal.

Es así pues, que este tipo de impuesto se encuentra dentro de la legislación en el orden comprendido para que se pueda impulsar y a su vez, determinar como una forma tributaria para la sociedad del Estado de Quintana Roo y en su propio beneficio.

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS.

El mundo de los impuestos se convierte en un gran dilema que se converge a partir de las distintas situaciones que suscitan dentro de un Estado, en donde este viene a ser un ente con gran capacidad para la creación de gravámenes de diferentes aspectos para que éste logre el fin que tanto busca, como es la satisfacción de los distintos gastos que sufre este ente.

Es entonces, cuando surge la facultad antes citada, que es necesaria la aparición de otro figura reguladora, con respecto a las acciones soberanas cometidas por este ente; es así que la aparición del Derecho Tributario, mismo que toma el papel del protector de los sujetos subordinados a las acciones o mejor dicho a los impuestos creados por parte del Estado, se convierte en el moderador entre él mismo y el particular.

Claro es que a simple vista se estaría pensando en la existencia de acciones dictatoriales en contra de un pueblo, pero como se ha estudiado, existe un procedimiento legal para la institución de un impuesto, sin tener que llegar al extremo de las acciones que generen anarquía dentro de un Estado, por que no debemos de omitir un razonamiento que se implementa dentro de los conceptos generales de la creación de una ley, más sin embargo la abundancia de la ley no es un buen signo de salud política.

La importancia de los impuestos se debe de comprender por toda la sociedad, porque la interpretación de los mismos no debe de entenderse como una simple forma de pagarle a el Estado por un servicio que él mismo otorga, sino que, debemos de entenderlo desde el punto de vista constitucional, es decir, como una obligación por ser un ciudadano mexicano, en donde, se esta aludiendo ha deberes de orden legal claramente expresos

dentro de la Constitución Mexicana, por que la finalidad de la misma es que se contemplen como un orden de contribución por que el impuesto, es una obligación prevenida para la regulación del gasto público, misma que puede ser en especie o en dinero.

Por eso, al tocar el tema del impuesto al hospedaje, comprende aspectos en los cuales se involucra una serie de fenómenos tributarios, de los cuales se están relacionando una serie de sujetos que por si, son generadores de situaciones correspondientes a la afectación del patrimonio de el contribuyente, pero claro es que todo tipo de impuesto tendrá esta forma de resultado y por lo cual, no puede variarse porque lo que se intenta es que a través de esta acepción legal se generen las entradas que comprendan el cubrir el gasto público, siempre y cuando se encuentren dentro de los acatamientos públicos y comunes del individuo sin que se provoque una inflación legislativa.

Pero no debemos de omitir que, todo impuesto comprende únicamente cubrir el gasto público, esto es, que si bien es cierto, que el Estado a través de la recaudación de los distintos gravámenes cubre las necesidades del pueblo, en materia de servicios públicos, pero también por ser una persona moral, esta comprende una infinidad de gastos para que pueda subsistir dentro de la misma sociedad capitalista; por ende, los impuestos son generadores de capital, mismos que se distribuirán por el Estado en los distintos ordenes económicos.

Ante tal situación, el impuesto al hospedaje comprende una recaudación, dentro de la cual podría comprenderse situaciones en favor de la misma sociedad usuaria y de el sector hotelero, esto es, que si bien es cierto, el total del impuesto recaudado no se presentará como la inversión total para lo antes citado, pero si otorgar una parte en beneficio de lo antes citado, es decir, que como se realiza en otras Entidades Federativas, la promoción al turismo, se le otorga presupuesto en parte del impuesto que del servicio al

hospedaje se recauda, es así, que para esto se podría implementar la fomentación y promoción de las distintas áreas que el Estado de Quintana Roo necesita desarrollar.

La obtención de recursos económicos por parte del impuesto al hospedaje, puede crear una forma de autofinanciamiento por parte del sector hotelero como lo hemos citado anteriormente, a su vez de que, el mejoramiento para otorgar un servicio al turismo se debe de poner en marcha con un presupuesto que de la recaudación del mismo tipo de impuesto se genera.

La existencia de un impuesto genera un beneficio económico para el Estado, pero a su vez con repercusiones para los contribuyentes, es desde este punto de vista que si el impuesto al hospedaje es una impuesto que se encuentra fundamentado y motivado dentro de la legislación jurídica del Estado, este debe de ofrecer una mejor forma para cubrirlo, misma que sea a través de que se disminuya el porcentaje, en virtud de que, el pago de un porcentaje como es el 5% en base al servicio de hospedaje podrá ser en ocasiones un problema de pago para el contribuyente ya que no sólo debe de cubrir este tipo de gravamen, sino que a su vez debe de cubrir el impuesto sobre el valor agregado y una serie de otros tipo de gravámenes que a su vez merman su patrimonio, por ende, la propuesta de disminuir el impuesto al hospedaje comprende una mejor opción para que esta carga tributaria sea cubierta por los contribuyentes y a su vez genere un impulso para el desarrollo de las zonas que comprende este tipo de impuesto.

La disminución del impuesto al hospedaje, provocará una opción mucho mejor tanto para el sector hotelero, en virtud de que sus precios serán más opcionales para los distintos mercados que se presentan dentro de nuestro país, como los mercados de procedencia extranjera; así como para el contribuyente, el cual tendrá más posibilidades de adquirir un servicio como el presente sin que su patrimonio se merme de una manera

significativa, lo cual, presentará que el turismo en el Estado de Quintana Roo, se acrecenté, ya que las opciones del sector hotelero presente serán competitivas dentro de su mercado con los mercados de otras Entidades Federativas, tales como, Puerto Vallarta, Huatulco, etc.

Así concluimos el presente trabajo, señalando que la legislación del Estado de Quintana Roo, tiene una intrínseca relación con el impuesto sobre el hospedaje, en virtud, de que para que el presente gravamen exista debe este comprenderse dentro de los aspectos de la normatividad del Estado, acorde a sus necesidades y sin que este se sobreponga sobre los intereses de los contribuyentes.

Para lo cual se comprenden las siguientes propuestas:

- La participación del sector hotelero dentro de la creación del impuesto al hospedaje, en virtud, de que ellos son los encargados de conocer dentro de los aspectos físicos de la realidad, la importancia o no de su creación, y a su vez el valor que este debe de tener en caso de su aceptación.
- El recurso económico obtenido por dicho gravamen, sea distribuido de una manera equitativa, dentro de los distintos sectores económicos mermados, y que a su vez comprenden una ventaja para lograr el desarrollo total del Estado.
- La difusión de la ley por parte del Estado, para que a su generalidad no se pierda sino se fortalezca y cumpla su función, no sólo como una ley escrita, sino que comprenda una alma nacional.

- La disminución del impuesto al hospedaje dentro de lo correspondiente al porcentaje del 5%, en virtud de ser una cantidad que afecte la economía tanto del sector hotelero como de los usuarios del servicio.

BIBLIOGRAFÍA.

- Aguilar Alvarez, Javier.

“La garantía de proporcionalidad y equidad de los impuestos”.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

7o. Num. Extraordinario.

- Ahumada, Guillermo.

Tratado de Finanzas Públicas.

Argentina. Ed. Buenos Aires. 1964.

- Arriaga Mayés, Eugenio.

“La Responsabilidad Solidaria en el Derecho Tributario”.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

5o Núm. Extraordinario, 1971.

- Arrijoa Vizcaino, Adolfo.

“Los efectos de los impuestos”.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

5o Núm. Extraordinario. 1977.

- Arrioja Vizcaino, Eugenio.

Derecho Fiscal.

México. Ed. Themis. 1977.

- Burgoa, Ignacio.

Derecho Constitucional Mexicano.

México. Ed. Porrúa. 1979.

- Burgoa, Ignacio.

Garantías Individuales.

México. Ed. Porrúa.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

- Código Fiscal de la Federación. 1997. Reformado.

- Cortina, Alfonso.

Curso de Política de Finanzas Públicas.

México. Ed. Porrúa. 1977.

- Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto.

Principios de Derecho Tributario.

México. Ed. Limusa. 39a Edición. 1988.

- Faya Viezca, Jacinto.

Finanzas Públicas.

México.Ed. Porrúa. 2a Edición. 1980.

- Garza, Cervando

Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano.

México.Ed. Cultura. 1952.

- **Ley de Hacienda del Estado de Quintana Roo.**
- **Ley de Coordinación Fiscal.**
- **Ley de Ingresos de la Federación.**
- **Ley de Hacienda de los Municipios del Estados de Quintana Roo.**

- Martínez López, Luis.

Derecho Fiscal Mexicano.

México.Ed.Porrúa. 1959.

- Decreto Número 24.

“Por el que se Aprueba la Reforma y Adición al Artículo 28 del Código Fiscal del Estado.”

Periódico Oficial.

Tomo II. No. 16 5a Época.

Chetumal, Quintana Roo, 30 de Agosto de 1996.

- Decreto Número 161.

“Por el que se Adicionen Diversos Conceptos a la Ley de Hacienda del Estado para el Ejercicio 1996.”

Periódico Oficial.

Tomo I. No. 2 Bis. 5a Época.

Chetumal, Quintana Roo, 31 de Enero de 1996.

2,5.

- Acuerdo.

“Que Establece Facultades Administrativas para el Cumplimiento de las Obligaciones Fiscales Relativas al Impuesto al Hospedaje.”

Periódico Oficial.

Tomo I. No 2. 5a Época.

Chetumal, Quintana Roo, 31 de enero de 1997.

10,12.

- Acuerdo.

“Por el que se Reforman y Adicionan Diversos Artículos a la Ley de Hacienda del Estado.”

Periódico Oficial.

Tomo III. No. 25 Extraordinario. 5a Época.

Chetumal, Quintana Roo, 22 de noviembre de 1996.

2,3.

- **“Fe de Texto del Periódico Oficial de fecha 22 de noviembre de 1996, Número 25 extraordinario, Tomo III, Quinta Época, del Decreto Número 31 por el que se Reforma y Adicionan Diversos artículos a la Ley de Hacienda del Estado.”**

Periódico Oficial.

Chetumal, Quintana Roo, 20 de diciembre de 1996.

- Acuerdo.

“Que Establece Facilidades Administrativas para el Cumplimiento de las Obligaciones Fiscales Relativas al Impuesto al Hospedaje.”

Periódico Oficial.

Tomo III. No. 18 Bis. 5a Época.

Chetumal, Quintana Roo, 30 de septiembre de 1996.

- Decreto Número 001.

“Por el que se Reforma el Artículo Único Transitorio y se le adiciona un Segundo Artículo Transitorio al Decreto Número 161 de fecha 18 de enero de 1996.”

Periódico Oficial.

Tomo I. No. 10 Extraordinario. 5a Época.

Chetumal, Quintana Roo, 9 abril de 1996.

2,5.

- Sánchez Flores, Juan Francisco.

Naturaleza Jurídica de los Recargos en la Legislación Fiscal Mexicana.

“Seminario de Derecho Fiscal”.

México. Ed. UNAM. 1970.

- Zavala Flores, Ernesto.

Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.

México. Ed. Porrúa. 1981.