



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Contaduría y Administración
Maestría en Impuestos

EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL DEL PAGO DE IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO
DE VEHÍCULOS EN CASO DE ROBO O SINIESTRO DEL AUTOMÓVIL.

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de

Maestro en Impuestos

Presenta:

Víctor Manuel Guerrero Daw

Dirigido por:

Dr. Arturo Sánchez Aceves

SINODALES

Dr. Arturo Sánchez Aceves
Presidente

Dra. Graciela Lara Gómez
Secretario

Dra. Amalia Rico Hernández
Vocal

Dra. Alejandra E. Urbiola Solís
Suplente

Dr. Fernando Barragán Naranjo
Suplente

M en I. Héctor Fernando Valencia Pérez
Director de la Facultad de Contaduría
y Administración.

Firma

Firma

Firma

Firma

Firma

Dr. Luis Gerardo Hernández Sandoval
Director de Investigación y Posgrado

Centro Universitario
Querétaro, Qro.
Octubre, 2008.
México

RESUMEN

Existe resistencia a aceptar las leyes tributarias. Ver disminuida una retribución, las utilidades de un negocio, soportar un pago adicional al costo de una mercancía o de un servicio, no es entendible para la sociedad, especialmente cuando sus aportaciones no se traducen en obras públicas que le beneficien directamente. La carga se convierte en un sacrificio, de escaso o nulo beneficio personal y social. Esto se intensifica por el indescifrable conjunto de normas que rigen la recaudación. Cumplir constituye un juego en el que las autoridades buscan la manera de recaudar y los contribuyentes, evitar el pago de contribuciones. Este trabajo plantea que la aplicación de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, contraviene los principios constitucionales de legalidad, proporcionalidad y equidad, que lo previsto en el tercer párrafo del artículo 1 de la Ley, busca que la autoridad requiera el pago tanto al enajenante como al adquirente de un vehículo automotor, pues dispone que el propietario es poseedor o usuario del mismo, consecuentemente, sujeto pasivo del impuesto, sin considerar que su objeto debe recaer sobre los conceptos tenencia o uso y no en el de propiedad, que debe existir un vínculo entre el sujeto pasivo y el objeto que se grava. Ante la inclusión del concepto propietario, el Servicio de Administración Tributaria emitió criterios de observancia general, señalando que, tratándose del robo de vehículos, se extingue la obligación de pago del propietario a partir del ejercicio fiscal siguiente al en que efectuó la baja del vehículo, violando dos principios constitucionales, legalidad, ya que la obligación de efectuar la baja de un vehículo robado o siniestrado debe estar previsto en ley, no en criterios, y el de proporcionalidad, pues aplicando el artículo 1 de la Ley, que previene el pago de la contribución es por año calendario, desatiende criterio de la Suprema Corte, conforme al cual, se deben prever mecanismos de devolución de contribuciones pagadas indebidamente, al caso en estudio: la forma en que se devolverán las cantidades que correspondan al tiempo en que el propietario del vehículo robado no es tenedor o usuario de su vehículo.

(Palabras Claves: fiscal, tenencia, criterios)

SUMMARY

Acceptance of the tax laws has met with resistance. Society finds it incomprehensible when compensation and profits from businesses are diminished and an additional payment above the cost of merchandise or services is charged, especially when their taxes do not result in public works which directly benefit them. These taxes become a sacrifice which has little or no personal or social benefit. This is intensified due to the undecipherable group of laws which govern tax collection. Complying with these laws becomes a game in which the authorities try to find a way to collect and the taxpayers to avoid paying taxes. This work proposes that the application of the Tax Law for Possessing and Operating Vehicles is contrary to the constitutional principles of legality, proportionality and equality and that what is set forth in the third paragraph of Article 1 of the Law allows the authorities to charge a tax to both the seller and buyer of a motor vehicle. It says that the owner is the possessor or user of the vehicle and is, consequently, subject to the tax, without considering that their objective should be focused on the concepts of possession or use and not on that of property, that there should be a tie between the person subject to the tax and the object that is taxed. Given the inclusion of the concept proprietor, the Tax Administration Service issued general observance criteria. It stated that in the case of the theft of vehicles, the tax obligation of the owner is nullified beginning with the fiscal year following the cancellation of the vehicle's registration. This violates two constitutional principles: legality, since the obligation to cancel registration of the stolen or destroyed vehicle should be included in the law and not in criteria, and proportionality. In the latter case, application of Article 1 of the Law, which states that the tax is related to the calendar year, disregards the criterion of the Supreme Court which states that there should be a mechanism by which taxpayers are repaid taxes that did not need to be paid. The case under study the way in which amounts that correspond to the time in which the owner of the stolen vehicle is no longer the possessor or user of said vehicle should be returned.

(Key words: Fiscal, possession, criteria)

DEDICATORIAS

Principalmente a Dios por dejarme vivir en este momento y con esta gente.

Particularmente le agradezco a mi esposa Poly por todo el apoyo, comprensión y amor que he recibido; a Paula aunque no me dejaba estudiar mucho y a Mateo que no estuvo el tiempo de estudio de la maestría sin embargo han sido fundamentales para lograr este trabajo; a mi mama, ya que fue la que me impulsó a seguir este camino; a mi papa porque es un ejemplo a seguir, un maestro; a mis hermanos Juan Pablo y Valeria por ser más que eso unos grandes amigos; a mis abuelos Pedro, Ramón, Eva y Lucha; a mis suegros por todo el apoyo recibido; a mis amigos, sobre todo a Alain Cerbon, Omar Palafox, Roberto López, Jorge Boy, Claudia Campos, Mauricio Covarrubias, María Eugenia González, Cynthia Hernández, Aristóteles Núñez, Ricardo Treviño, Ricardo Cerritos, Alfredo Constantino, Oscar Rodríguez, Alejandro Aboytes, Itzvia Siordia, Margarita Martin, María del Mar Montes, Jorge Sánchez, Gustavo Arellano, Juan Carlos Villagran por haber creído en mi y apoyarme.

Sin ustedes no lo habría logrado.

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad Autónoma de Querétaro, con gratitud.

Al Servicio de Administración Tributaria y al Gobierno del Estado de México.

A mis maestros:

Especialmente a Arturo Sánchez Aceves, Víctor Vega Villa, Pablo López y López, Adalberto Salgado Borrego, Antonio Pérez Olvera, Gloria Arroyo , Graciela Lara Gómez, Josefina Moreno y Ayala por todo lo que me enseñaron, incluyendo sus buenos consejos.

ÍNDICE

	Página
Resumen	i
Summary	ii
Dedicatorias	iii
Agradecimientos	iv
Índice	v
Introducción	1

CAPÍTULO PRIMERO

LA POTESTAD TRIBUTARIA

1.1.	Bases Constitucionales de la Potestad Tributaria.	
1.1.1.	La Actividad Financiera del Estado.	3
1.1.1.1.	La Obtención de los Recursos del Estado.	4
1.1.1.2.	La Administración de los Recursos Obtenidos.	6
1.1.1.3.	La Aplicación del Gasto Público.	8
1.1.2.	La Potestad Tributaria y sus Generalidades.	
1.1.2.1.	El Concepto de Poder de Imposición.	10
1.1.2.2.	El Poder Tributario Originario y Delegado.	15
1.1.2.3.	Diferencia de Potestad y Competencia Tributaria.	15
1.1.3.	La Génesis del Poder de Imposición.	
1.1.3.1.	La Soberanía Nacional y el Origen del Poder Estatal.	16
1.1.3.2.	Los Principios del Federalismo Mexicano.	18
1.1.3.3.	La Forma de Gobierno Nacional.	20
1.1.3.4.	El Principio de Jerarquía Constitucional.	23
1.1.3.5.	El Poder Legislativo como ente Jurídico que ejerce la potestad Tributaria.	23

1.2.	Las Fuentes Impositivas en el Federalismo Mexicano	32
1.2.1.	El Problema de la Múltiple Imposición	32
1.2.1.1.	El Primer Intento por Resolver el Problema de la doble o triple Imposición.	33
1.2.1.2.	Comentarios en este sentido del artículo 124 Constitucional.	35
1.2.1.3.	La Interpretación de Ignacio L. Vallarta con respecto al artículo 124 Constitucional.	36
1.2.2.	Las Fuentes Impositivas Exclusivas de la Federación	37
1.2.3.	Las Facultades Concurrentes.	41
1.2.3.1.	Las Convenciones Nacionales Fiscales.	42
1.2.4.	La Coordinación Fiscal.	46
1.3.	Las Garantías Individuales en Materia Tributaria.	50
1.3.1.	Las Limitaciones a la Potestad Tributaria.	51
1.3.2.	Las bases dictadas por parte de los Economistas Ingleses.	51
1.3.3.	Los Principios Constitucionales en Materia Fiscal.	53
1.3.3.1.	El Fin del Gasto Público.	54
1.3.3.2.	La Proporcionalidad y la Equidad Tributaria.	55
1.3.3.3.	El Principio de Legalidad Tributaria.	62

CAPÍTULO SEGUNDO

LAS CONTRIBUCIONES EN EL ESTADO MEXICANO

2.1.	Los Ingresos del Estado.	
2.1.1.	Los Ingresos No Tributarios	65
2.1.2.	Los Ingresos Tributarios	71
2.1.2.1.	Las Contribuciones	71
2.1.2.1.1.	Los Impuestos.	77
2.1.2.1.2.	Los Derechos o Tasas.	79
2.1.2.1.3.	Las Contribuciones de Mejoras.	82
2.1.2.1.4.	Las Aportaciones de Seguridad Social.	83
2.1.2.1.5.	Los Aprovechamientos y Productos.	85
2.3.	Los Impuestos, Principal figura Tributaria.	
2.3.1.	Los Principios Teóricos de los Impuestos.	89
2.3.2.	El Concepto de Impuesto.	89
2.3.3.	La Clasificación de los Impuestos.	89

2.3.4.	El Hecho Imponible en los Impuestos.	91
2.3.5.	Los Elementos de los Impuestos.	98
2.3.5.1.	Sujeto	98
2.3.5.2.	Objeto	101
2.3.5.3.	Base	102
2.3.5.4.	Tasa o Tarifa	102
2.4.	Los Sujetos Pasivos de la Relación Tributaria.	
2.4.1.	Los Contribuyentes como Sujeto Pasivo Principal.	108
2.4.2.	Los Sujetos Pasivos Secundarios.	110
2.4.3.	La Responsabilidad Solidaria.	113
2.4.4.	La Responsabilidad Sustituta.	119
2.4.5.	La Responsabilidad Objetiva.	120

CAPÍTULO TERCERO

EL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS

3.1.	Los Impuestos en el Sistema Impositivo Mexicano	
3.1.1.	Los Impuestos en la Ley de Ingresos de la Federación de 2008.	122
3.1.2.	Los Impuestos Directos en México.	135
3.1.3.	Los Impuestos Indirectos en Nuestro Sistema Impositivo.	136
3.2.	El Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.	
3.2.1.	Concepto de Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.	137
3.2.2.	Principales Características del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.	140
3.2.3.	Elementos del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos	142
3.2.3.1.	Sujeto	142
3.2.3.2.	Objeto	146
3.2.3.3.	Base Gravable	147
3.2.3.4.	Tasa o Tarifa	148
3.2.3.5.	Periodo de pago	151
3.2.4.	El Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y la Coordinación Fiscal.	155
3.3.	La Violación al Principio de Proporcionalidad Tributaria en el caso de Robo o Siniestro que sufra el Contribuyente.	157
3.3.1.	Problemas que en la Práctica se dan con respecto a	158

Contribuyentes de este Impuesto y el Fisco.	
3.3.2. El Problema que se presenta en el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos en el caso de Robo o Siniestro que sufren los Automovilistas.	163
3.4. La Violación al Principio de Proporcionalidad Tributaria ante la falta de una norma legal que permita no pagar el Impuesto en los periodos en los que el Automovilista no fue tenedor ni Usuario por causas ajenas a su voluntad.	175
Conclusiones	179
Propuestas	181
Bibliografía	183

INTRODUCCIÓN

Con el paso de los años, y dada mi experiencia profesional como servidor público en el Gobierno del Estado de México, he observado que existen diversos actos de molestia efectuados por las autoridades fiscales estatales, a contribuyentes del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, gravamen que a la luz del presente estudio va en contra de los principios fundamentales contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como son la legalidad, proporcionalidad y equidad. Es así, que derivado de dichas irregularidades se analizarán cuestiones que lejos de dar certidumbre jurídica al contribuyente para el pago de sus contribuciones, provocan que el mismo tenga una percepción inexacta e incluso fraudulenta del fisco, como en el caso de los criterios de observancia general emitidos por el Servicio de Administración Tributaria que señalan que tratándose del robo de vehículos, deja de existir la obligación fiscal de pago de la citada contribución, a partir del ejercicio fiscal siguiente al en que se haya efectuado la baja.

Al respecto, dicha conclusión resulta inexacta pues cuando un vehículo es robado o siniestrado deja de existir la obligación fiscal, esto es, que cuando se dan dichos acontecimientos ya no hay causación del impuesto pues los sujetos ya no tienen ni usan los vehículos automotores.

No obstante lo anterior, las autoridades fiscales condicionan el pago del referido impuesto, a que el contribuyente efectúe la baja de su vehículo, sin embargo dicho concepto es clasificado por ministerio de Ley, como un derecho, el cual se define como la prestación de servicios por parte del Estado a petición del contribuyente, por consiguiente no se le puede obligar a solicitar un derecho que no solicita o invoca.

Es así que se pretende demostrar con la presente investigación, que en la actualidad las autoridades fiscales al requerir el pago de supuestas contribuciones

omitidas, éstas no hacen una valoración real y adecuada de las circunstancias del caso, lo cual es originado principalmente por los referidos criterios emitido por el órgano desconcentrado mencionado.

Por lo anteriormente vertido, la presente investigación se justifica en la finalidad de cumplir con los principios básicos de las contribuciones, entre los que destacan el de justicia, legalidad, proporcionalidad y equidad, ya que las autoridades fiscales llevan a cabo el ejercicio de sus facultades más allá de lo que las propias leyes les permiten, demostrando así la ilegalidad e inconstitucionalidad de dichos criterios

Utilizando como métodos para llegar a la comprobación de la hipótesis planteada, me ayudé de los métodos deductivo e inductivo ya que a veces partí de información general para llegar a información particular y viceversa. Los métodos de la exégesis y la hermenéutica jurídica, me ayudan a interpretar cual fue el verdadero motivo que llevo al legislador a regular el Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos relativo al sujeto pasivo del impuesto los cuales son las personas físicas o morales tenedoras o usuarias de un vehículo.

Para todo lo anterior, el presente estudio se divide en tres capítulos, en donde en el primero de ellos se analizó la actividad financiera, relacionado con la obtención, administración y aplicación de los recursos que obtiene el Estado, así como las facultades exclusivas de la federación y terminado con los principios constitucionales en materia fiscal.

Dentro del segundo capítulo se estudió las contribuciones en el Estado Mexicano, realizando para tal efecto un estudio de cada uno de ellos, concluyendo con los elementos de los impuestos.

Y por último, en el tercer capítulo se analizó el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, así como la problemática materia de estudio de esta tesis.

CAPÍTULO PRIMERO

LA POTESTAD TRIBUTARIA

1.1. Bases Constitucionales de la Potestad Tributaria

1.1.1. La Actividad Financiera del Estado

Las actividades que realiza el Estado para la consecución de sus fines, se basan en su actividad financiera, al respecto, Raúl Rodríguez Lobato en su libro "Derecho Fiscal" señala la definición de Actividad Financiera, al tenor siguiente:

"Es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas"¹

Para su parte Sergio de la Garza en su libro "Derecho Financiero Mexicano" señala el siguiente concepto de Actividad Financiera:

"El Estado realiza diversas actividades para la ejecución de sus finalidades. A través del Poder Ejecutivo desarrolla una actividad, que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. Siendo esto así, es lógico que la Administración de un Estado como la de cualquier otra entidad pública o privada, tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. De donde resulta que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de intereses económicos".²

De lo anterior, ambos autores coinciden en señalar que el principal objetivo de la actividad financiera es satisfacer las necesidades colectivas, siendo importante destacar que para llegar a ello, como bien lo señala Rodríguez Lobato, se requiere de tres momentos básicos que son la obtención, administración y

¹ RODRÍGUEZ, LOBATO, Raúl, "Derecho Fiscal", editorial Oxford, decimocuarta edición, New York, p. 3.

² DE LA GARZA, Sergio F, "Derecho Financiero Mexicano" editorial Porrúa vigésimo séptima edición, México, D.F. p.5.

aplicación de los ingresos públicos, por lo que a continuación se analizarán de la siguiente manera:

1.1.1.1. La Obtención de los recursos del Estado

Los ingresos que obtiene el Estado son de diversa índole, ya que pueden provenir de sus funciones de derecho público como las de derecho privado, al respecto diversos autores realizan su propia clasificación, sin embargo la mayoría de ellos señala que la contribución es la recaudación es la obtención de recursos del Estado más importante.

Como ejemplo de lo anterior, José Isauro López López, en su libro "Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal", cita la siguiente definición de contribución:

"Es el ingreso proporcional y equitativo que obtienen de los contribuyentes, la Federación, los Estados y los Municipios, de conformidad a las leyes tributarias aplicables, con la finalidad de sufragar los gastos públicos. Se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad; la determinación del importe corresponde a los contribuyentes, salvo disposición expresa en contrario, deben entregarse al fisco en la fecha o dentro del plazo que al efecto señalen las disposiciones respectivas."³

Por su parte el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2, señala la clasificación de contribuciones al tenor siguiente:

Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

- I. "Impuestos.- *Son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran*

³ LÓPEZ, LÓPEZ, José, Isauro, "Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal", editorial Cengage Learning. México, 2008. p. 67.

en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

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

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

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

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

Accesorios de las contribuciones.- Son los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1.”⁴

1.1.1.2. La Administración de los Recursos Obtenidos

Una vez que el Estado obtiene ingresos ya sea en sus funciones de derecho público como de derecho privado, éste debe de administrar dichos recursos de la manera más conveniente para satisfacer sus fines, en este tema, Rafael de Pina Vara en su “Diccionario de Derecho”, señala la siguiente definición de Administración:

“Conjunto de actos mediante los cuales los órganos del Poder Ejecutivo atienden a la realización de los servicios públicos. Actividad dedicada al cuidado y conservación de un conjunto de bienes de cualquier naturaleza, pública o privada, con objeto de mantenerlos en estado satisfactorio para el cumplimiento de su destino.”⁵

Aunado a lo anterior, el Instituto de Investigaciones Jurídicas en su “Diccionario Jurídico Mexicano” señala la siguiente definición de Administración Fiscal, al tenor siguiente:

“Desde el punto de vista organizativo, la administración fiscal es el conjunto de órganos de la administración pública encargados de la planeación, recaudación y control de los ingresos fiscales. Esta administración se encarga de aplicar las leyes fiscales, y de ejercer el poder discal del Estado, inscrito en el principio de legalidad, característico del Estado de derecho.

⁴ “Código Fiscal de la Federación”, editorial Ediciones Fiscales Isef, trigésima séptima edición. p. 2.

⁵ DE PINA, VARA, Rafael, “Diccionario de Derecho”, editorial Porrúa, vigesimonovena edición, México, 2000. p.59.

En la relación jurídico-fiscal el único sujeto activo es el Estado. Sólo éste tiene el poder fiscal derivado de su soberanía y en consecuencia es sólo el Estado y entidades menores subrogadas a él, quienes pueden exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Para la federación en México estos ingresos fiscales tributarios son las contribuciones, que de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, se dividen en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.”⁶

Para Sergio de la Garza en su libro “Derecho Financiero Mexicano” señala lo siguiente:

“La actividad financiera del Estado conoce, pues, tres momentos fundamentales a) el de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio, b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, y c) la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado a costas.”⁷

Derivado de lo anterior, el Estado como sujeto activo, es el único que puede administrar los recursos que obtiene a través de las diversas contribuciones que señala la Ley de Ingresos para el Ejercicio Fiscal de 2008, toda vez que el Estado se encuentra inmiscuido de soberanía, exigiendo al sujeto pasivo el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En este tenor de ideas, se concluye que el Derecho Financiero estudia la Actividad Financiera de un Estado, en punto específico a la administración de los recursos obtenidos por el Estado, ya que esta implica la administración del dinero público, del dinero que es sustraído a la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas.

⁶ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICA, “Diccionario Jurídico Mexicano”, editorial Porrúa, séptima edición, México, D.F.1994, p.106.

⁷ DE LA GARZA, ... Ob. Cit. p.p. 5 y 6.

1.1.1.3. La aplicación del Gasto Público

Una vez administrados los ingresos percibidos por el Estado, éstos deberán de aplicarse a sufragar el gasto público en términos de lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de tal suerte, es menester señalar que la clasificación por objeto del gasto público tiene como finalidad identificar las cosas en las cuales el Estado eroga o destina el dinero que recauda. Es decir, dentro de un presupuesto por programas, por tanto, se utiliza para especificar la composición de los gastos que es necesario hacer en cada programa para que el Estado cumpla con sus objetivos.

Sirve, además, para establecer la composición de los gastos públicos y determinar la estructura de la demanda gubernamental o del resto de la economía, es decir ordenar e identificar sistemáticamente los usos que se darán al dinero asignado a cada programa o actividad, para ello el Estado, debe identificar el tipo de bienes y servicios que se van a destinar.

Robustece lo anterior, la siguiente tesis aislada emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

“GASTO PÚBLICO. Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.”

Amparo en revisión 1305/2004. Jorge Ernesto Calderón Durán. 19 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXI, Enero de 2005, p 605, Tesis: 2a. IX/2005, Tesis Aislada Administrativa.

Cabe destacar que aún tratándose de impuestos de naturaleza federal, ello no implica que su aplicación deba ser con destino al gasto público federal, ya que dicha acepción únicamente constituye su objeto material, es decir, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios pueden ser destinatarios, lo anterior conforme al criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dispone:

“DESTINO AL GASTO PÚBLICO. LA CARACTERÍSTICA DE ESE PRINCIPIO TRIBUTARIO SE DETERMINA POR SU OBJETO MATERIAL Y NO POR EL TIPO DE ENTIDAD PÚBLICA QUE LO OPERE. El hecho de que se esté ante un impuesto de carácter federal no implica que su destino tenga que ser también "federal", pues lo que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescribe es que las contribuciones se destinen al gasto público que pueden realizar tanto la Federación como los Estados de la República o los Municipios, esto es, no puede entenderse que el "gasto público" se asocie exclusivamente con la Federación, sin que los Estados o los Municipios sean considerados como sus destinatarios. Por tanto, la nota que define el principio tributario de destino al gasto público la constituye su objeto material, es decir, la satisfacción de ciertas necesidades de interés colectivo, y no el tipo de entidad pública -Federación, Estados o Municipios-, que lo opere.”

Amparo en revisión 1031/2005. Luis Ramón Rincón Ramírez. 3 de agosto de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Roberto Lara Chagoyán.

Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, Octubre de 2005, p. 696, Tesis: 1a. CXXIII/2005, Tesis, Constitucional, Administrativa.

Por todo lo anterior, podemos concluir con la afirmación que hace el jurista Serra Rojas, respecto a que: “La obligación tributaria se integra tanto con los derechos que corresponden a los entes públicos como con las obligaciones que corresponden a los contribuyentes”.⁸

1.1.2. La Potestad Tributaria y sus Generalidades

1.1.2.1. El concepto de Poder de Imposición

Respecto a la facultad que tiene el Estado para imponer tributos a cargo de los particulares, diversos tratadistas han definido lo que es el poder o soberanía tributaria, al respecto se citan los siguientes:

Refiere Sáinz de Bujanda, que el poder o soberanía financiera es la expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado y que tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos. El poder financiero se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado, ingresos y egresos, en cambio, el poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos.⁹

El poder tributario, llamado también por algunos autores poder fiscal, potestad tributaria, o poder de imposición es la facultad del Estado para exigir contribuciones a sus súbditos, necesarios para cumplir sus fines.

⁸ SERRAS, ROJAS, Andrés, “Derecho Administrativo”, editorial Porrúa, sexta edición, México, D.F., 1974. p.120.

⁹ SAINZ DE BUJANDA, “Notas de Derecho Financiero”, T.I, v. 2, p.p. 1-3.

En esa tesitura Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, han definido como Poder Tributario la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.

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

Asimismo, Manuel de Juano, define la obligación tributaria, diciendo: “Constituye en esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre el sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imperio.”

Ahora bien, Margain Manautou, define la obligación tributaria como: “El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.”¹⁰

Finalmente, Sáinz de Bujanda, se refiere al poder tributario o soberanía financiera, como la expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado, por virtud de la cual puede allegarse ingresos y también puede realizar egresos o gastos, es decir, se refiere al conjunto de la actividad financiera: ingresos y gastos.

Es importante resaltar que el fundamento del poder tributario radica fundamentalmente, en el poder de imperio que tiene el Estado para exigir el pago

¹⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. “Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano”, editorial Porrúa, México, 1997. p. 226.

de los tributos (contribuciones), es decir, en la potestad que tiene el Estado cuando actúa en base en su poder de imperio y determina el hecho o situación que al producirse hacen que el particular tenga la obligación de pagar la contribución y “no así en su carácter de acreedor.”

Ahora bien, a decir de los doctrinarios Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, siguiendo a Giuliani Fonrouge, han establecido que los caracteres del Poder Tributario son los siguientes:

- A. ABSTRACTO. El Poder Tributario del Estado, es esencialmente abstracto, en virtud de que es una potestad que deriva del poder de imperio que tiene el Estado sobre la población, y que le otorga el derecho para cobrar tributos o contribuciones.

Ahora bien, no hay que confundir la potestad o facultad de actuar, con el ejercicio del poder tributario o actualización de esa facultad en la realidad.

- B. PERMANENTE. El Poder Tributario es una característica natural del Estado y deriva de su poder, por lo que sólo puede extinguirse tal poder, cuando se extinga el Estado mismo, en tal virtud, el Estado tiene la facultad de exigir a la población el pago de tributos o contribuciones hasta el último momento que el propio Estado subsista y sólo acaba tal obligación para la población, en caso de que el Estado se extinga.

Esto resulta claro en virtud de que la población misma crea el Estado para satisfacer sus necesidades colectivas, que de manera alguna podría hacerlo cada persona en lo individual, y le otorga el poder tributario para que pueda subsistir y administrarse para crear esos satisfactores y entregarlos a la población, por lo que es parte

innata e importante al poder mismo, que solo puede extinguirse con la desaparición del Estado.

- C. IRRENUNCIABLE. El Poder Tributario es esencial para el Estado, pues es la base para su funcionamiento, ya que sin éste no podía subsistir, por lo que este poder es irrenunciable para el Estado, toda vez que con los ingresos públicos que obtiene el Estado puede este, realizar su fin último que es el bien común, proporcionando los servicios públicos de seguridad, justicia, servicios educativos, médicos; etc..., que permiten a cualquier persona desarrollarse y lograr sus objetivos dentro de la colectividad.

El Poder Tributario es irrenunciable porque necesita de los ingresos públicos que reciben de los particulares para poder realizar el fin para el cual fue creado y que es el bien común, mediante la satisfacción de las necesidades colectivas de la población.

- D. INDELEGABLE. El Poder Tributario es indelegable por la sencilla razón de que está dado por el pueblo al Estado y a nadie más, por conducto de las instituciones creadas por el mismo pueblo en la Constitución General de la República, por lo que el Estado no puede delegar ni renunciar al mismo, siendo que este punto esta muy íntimamente relacionado con el anterior.

“El Poder Tributario es indelegable en principio porque ningún ente distinto al Estado puede tener las características para realizar las funciones que él tiene encomendadas y que sirven para satisfacer las necesidades de la colectividad.”¹¹

¹¹ <http://www.universidadabierta.edu.mx>

El poder tributario no es ejercido por el Estado en el momento en que proceda hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de aquellos hechos que han sido señalados por el Estado como generadores de los créditos fiscales. En ese momento, el Estado actúa en una forma análoga a la que observa cualquier acreedor particular, y el ejercicio de su actividad de recaudación se encuentra sometido a leyes aplicables, de manera tal que cualquier separación de su conducta respecto de aquellas que ha sido establecida por la ley producirá como consecuencia que el particular pueda atacar o impugnar la actuación del Estado.

Por el contrario, el momento en que se presenta el ejercicio del Poder Tributario es aquel en que el Estado actuando soberanamente y de manera general, determina cuales son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de Contribuciones y, conforme al Poder Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan qué hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones. En el caso concreto de nuestro país, la materia Fiscal se ejerce por el Poder Legislativo, cuando expide las leyes reglamentarias de cada contribución y cuando cada año señala en virtud de la Ley de Ingresos, cuales de esas contribuciones van a estar en vigor en cada año fiscal.

El poder tributario comprende no sólo los impuestos, sino también los derechos y a las contribuciones especiales, es decir a las contribuciones.

Por ende, corresponde al Poder Ejecutivo, en su carácter de autoridad fiscal, el determinar y el comprobar cuándo se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la ley.

1.1.2.2. El Poder Tributario Originario y Delegado

Una vez definido lo que es el poder tributario, éste puede ser Originario o Delegado, por lo que para dar mayor claridad a los mismos, se analizarán al tenor siguiente:

El poder tributario es originario cuando nace originariamente de la Constitución y por lo tanto no se recibe de ninguna otra entidad. Tal es el caso de la Federación y de los Estados en la República Mexicana: ambos tipos de entidades tienen poder tributario originario.

El poder tributario es delegado o derivado cuando la entidad política lo posee porque le ha sido transmitido a su vez por otra entidad que tiene poder originario.

En la República Mexicana este supuesto es excepcional en que la Federación en su carácter de titular de Poder Tributario exclusivo, lo ha transmitido en parte a las entidades federativas, autorizándolas para establecer determinados tributos respecto a los cuales carecen de poder tributario originario por estar reservado a la Federación.

1.1.2.3. Diferencia de Potestad y Competencia Tributaria

En la actualidad, existe confusión entre lo que es la potestad y competencia tributaria, por lo que se estudiará a continuación a fin de establecer dicha diferencia:

En relación a Poder Tributario se puede señalar de manera general que éste poder consiste en la facultad de aplicar contribuciones, es decir, el poder de sancionar mediante normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario.

Derivado de lo anterior, se induce que paralelamente al Poder Tributario está la facultad de ejercitarlo en el plano material, a lo cual se denomina competencia tributaria, es decir ambos conceptos pueden coincidir, pero no es forzoso que así ocurra, por cuanto se manifiesta en esferas diferentes, conceptuales y reales.

Puede haber órganos dotados de competencia tributaria y carentes de Poder Tributario. El poder de gravar es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido, pero el poder de hacerlo efectivo en la realidad de las cosas, puede transferirse a personas o entes paraestatales o privados.

La diferencia entre ambos conceptos ha sido puesta de manifiesto en otros términos por la doctrina italiana, al establecer la separación entre el sujeto activo de la potestad tributaria y el sujeto activo de la obligación del tributo, especialmente con motivo de los numerosos organismos creados por la fantasía del legislador.

En este sentido, se establece la siguiente diferencia, el poder Tributario es inherente al Estado, nace, permanece y se extingue con él. No puede ser objeto de cesión o delegación, lo que puede transferirse, según vimos, es la llamada competencia tributaria, es decir, el derecho de hacer efectiva la prestación.

1.1.3. La Génesis del Poder de Imposición

1.1.3.1. La Soberanía Nacional y el origen del Poder Estatal

Previo al estudio del presente tema, resulta imperativo señalar lo que para Rafael de Pina en su libro “Diccionario de Derecho” es Soberanía:

“Calidad de Soberano que se atribuye al Estado como órgano supremo e independiente de autoridad, y de acuerdo con la cual es reconocido como institución que dentro de la esfera de su competencia no tiene superior. El artículo 39 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

afirma que la Soberanía Nacional reside esencial y originariamente en el pueblo, que la ejerce por medio de los poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados por lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal”.¹²

Para el Instituto de Investigaciones Jurídicas en su “Diccionario Jurídico Mexicano” establece la siguiente definición de Soberanía:

“(De soberano. Del latín *superanus*, *super*: sobre, encima.) La idea de soberanía en un concepto polémico, tal y como afirmo Jellineck. La soberanía nació a finales de la Edad Media como el sello distintivo del Estado Nacional. La Soberanía fue el resultado de las luchas que se dieron entre el Rey francés y el imperio, el papado y los señores feudales. De esas luchas nació un poder que no reconocía a otro superior o por encima de él.

La soberanía es la instancia última de decisión. La soberanía es la libre determinación del orden jurídico o, como afirma Hermann Héller es “aquella unidad decisoria que no esta subordinada a ninguna otra unidad decisoria universal y eficaz”.¹³

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 39 Constitucional señala lo siguiente:

“La Soberanía Nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para benéfico de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno”.¹⁴

¹² DE PINA, VARA,...Ob.Cit.p.457.

¹³ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICA, ...Ob.Cit.p.457p.p. 2935,2936,2937.

¹⁴ “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, editorial Fiscales ISEF, S.A. séptima edición, México, D.F. p.29.

La Soberanía Nacional reside en el pueblo que trabaja para su beneficio, reside esencial y originariamente, es decir, que jamás ha dejado de residir en el pueblo, aunque la fuerza haya dominado, no por ello prescribió a su favor, porque uno de los elementos de la soberanía es su imprescriptibilidad.

La palabra esencial significa que en todo momento el pueblo es soberano, es decir nunca delega su soberanía, sino que nombra sus representantes, los cuales están bajo sus instrucciones y mando. Ante la imposibilidad de reunirse personalmente y de decidir todas las cuestiones que afectan a la vida de nación.

Derivado de lo anterior, a criterio personal considero que la Soberanía Nacional es la facultad de autodeterminarse, en la cual no se encuentra sujeta a ningún poder.

El poder estatal en consecuencia va a tener su origen de la Constitución Federal, derivado de las facultades que ésta se reserve y las demás que pasen a formar parte de cada uno de los Estados.

1.1.3.2. Los Principios del Federalismo Mexicano

Al pretender realizar un estudio de los principios del Federalismo Mexicano, es necesario mencionar los siguientes artículos Constitucionales:

El artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece:

*“Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental”.*¹⁵

Por su parte, el artículo 41 del mismo ordenamiento, señala:

“Artículo 41. El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las

¹⁵ “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,” ... Ob., Cit., p.29.

particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.”

De los referidos preceptos, se desprenden principios de suma importancia para la materia tributaria, pues es en la autonomía y soberanía de los Estados donde reside la facultad de las entidades federativas para autogobernarse y por ende, el fundamento del poder tributario de las entidades federativas; ya que la soberanía implica el poder de tributación y que la falta de dicho poder significa ausencia de soberanía.

El principio federal consiste en que “los gobiernos central y estatales sean independientes uno del otro, dentro de su esfera, y no estén subordinados al otro, aunque actúen coordinados entre sí” o es “el método de distribución de poderes, según el cual los gobiernos integrantes, dentro de sus respectivas esferas, funcionan coordinados e independientes”.¹⁶

Por lo anterior, resulta inconcuso que las entidades federativas tienen conferidas facultades propias para establecer tributos en el marco de la Constitución Federal y de disposiciones propias de la materia tributaria que le permitan administrar contribuciones federales como anteriormente fue referido.

Ahora bien, el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala lo siguiente:

“El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso

¹⁶ ATCHABAHIAN, Adolfo, “Federalismo y Tributación, y Wheare, K. C., Federal Government,” editorial Oxford University Press, cuarta edición, México, 1971, p. 138.

de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.”

Este precepto consagra el Principio General de la división de poderes, los cuales son Legislativo, Ejecutivo y Judicial, y realiza la colaboración por dos medios principales, haciendo que para la validez de un mismo acto se necesite la participación de dos Poderes u otorgando a uno de los Poderes algunas facultades que no son peculiares de ese Poder, sino de alguno de los otros dos.

Así pues, aunque el primer párrafo del artículo 49 no hace sino expresar la división de los Poderes Federales, es posible deducir de la organización constitucional que esa división no es rígida, sino flexible o atenuada, no hay dislocamiento, sino coordinación de poderes.

1.1.3.3. La Forma de Gobierno Nacional

En relación a la forma de Gobierno Nacional, es menester señalar los siguientes preceptos constitucionales, algunos ya mencionados con antelación, sin embargo dada su importancia se mencionaran nuevamente:

“Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República, representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental”.

La Aceptación del término República, ha tenido a través de los tiempos las denotaciones más disímbolas, desde la muy general que se estableció en Roma cuya etimología significa “Cosa Publica”.

Para Rafael de Pina Vara en su “Diccionario de Derecho” señala la siguiente definición de República:

“Forma de gobierno de tipo democrático en la que el jefe del Estado es elegido libremente por los ciudadanos con carácter temporal, ejerciendo su cargo en representación del pueblo.

La República es considerada como la antítesis de la Monarquía.”¹⁷

Para el Instituto de Investigaciones Jurídicas en su “Diccionario Jurídico Mexicano” establece la siguiente definición de República:

“Res publica, cosa pública, lo relativo al *populus romanus* o a los derechos e intereses del pueblo romano, lo relativo al Estado o a la función pública. Aunque la República se ha definido en sentido negativo, como toda forma de gobierno que no sea monarquía, esta enunciación lejos de ilustrar los elementos de una República la supedita a una clasificación de las formas de gobierno ya superada, a saber, República y monarquía. Olvidando otras clasificaciones no tan simplistas.

Se podría establecer una conceptualización de la República a partir de la determinación de sus elementos y considerarla así como una forma de gobierno cuyas características están dominadas por los principios electivos de sus gobernantes y de representación de la soberanía que reside en la nación.”¹⁸

El segundo término en estudio dentro del análisis al artículo 40 constitucional, es en relación a la Representación.

Para el Instituto de Investigaciones Jurídicas en su “Diccionario Jurídico Mexicano” establece el concepto de Representación:

“Representación es el acto de representar o la situación de ser representado, Sustituir a otro o hacer sus veces.”¹⁹

En el régimen Representativo, la designación de mandatarios puede hacerse directa e indirectamente por el pueblo, hay entonces la elección directa (no debe confundirse con el gobierno directo). Puede suceder que el pueblo elector (integrado por los que se llaman electores primarios) no designe directamente a sus gobernados, sino que lo haga por conducto de intermediarios, en ese caso la elección es

¹⁷ DE PINA, VARA,... Ob. Cit. p. 441.

¹⁸ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICA ... Ob. Cit., p. 2806.

¹⁹ IBIDEM p. 2802.

indirecta y tiene tantos grados cuantas son las series de electores secundarios, terciarios, etc. que median entre los electores primarios y los gobernantes. Nuestra Constitución consagra la elección directa para la designación de los miembros del Congreso y del Presidente de la República, pero hay un caso en que la designación de éste es indirecta en primer grado, y es cuando faltando el titular del ejecutivo, en las varias hipótesis que prevén los artículos 84 y 85, el Congreso debe nombrar al que lo reemplace, en ese caso no son los electores primarios, esto es, los ciudadanos con derecho de voto los que hacen la designación, sino los diputados y senadores, en funciones de electores secundarios.

La democracia según Rafael de Pina Vara es lo siguiente:

“Sistema de Gobierno caracterizado por la participación de la sociedad, totalmente considerada, en la organización del poder público y en su ejercicio.

La democracia se funda en la consideración elemental, de sentido común, según la cual las cosas que interesan o afectan a todos se deben tratar y resolverse con el concurso de todos.

La democracia es un régimen de partidos.”²⁰

Por tanto la democracia como la voluntad representada en el orden legal del Estado e idéntica a las voluntades de los súbditos. La oposición a la democracia está constituida por la servidumbre implícita en la autocracia. En esta forma de gobierno los súbditos se encuentran excluidos de la relación del ordenamiento jurídico, por lo que en ninguna forma se garantiza la armonía entre dicho ordenamiento y la voluntad de los particulares.

En lo que respecta a la palabra Federal, ésta tiene la siguiente acepción.

En el “Diccionario de Derecho” de Rafael de Pina se señala la siguiente definición de Federal.

“Denominación correspondiente al Estado organizado como una federación de entidades o grupos humanos voluntariamente asociados, sin perjuicio de la conservación de las atribuciones que respecto a su

²⁰ DE PINA, VARA,... Ob. Cit. p. 222.

gobierno interior señale la Constitución como de su competencia. Relativo a la federación.”²¹

Derivado de lo anterior, se desprende que en la Federación los Estados-Miembros pierden totalmente su Soberanía exterior y ciertas facultades interiores a favor del gobierno central, pero conservan para su gobierno propio las facultades no otorgadas al gobierno central.

1.1.3.4. El Principio de Jerarquía Constitucional

Este tan cuestionado tema, tiene su principal fundamento en lo dispuesto por el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual señala lo siguiente:

“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.”

Del precepto legal antes citado, es menester señalar que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la ley Suprema de toda la Unión.

Cabe mencionar, que la legislación federal como la local están subordinadas a las leyes constitucionales y a los tratados internacionales, y sobre todas ellas resplandecen la única norma suprema y base de todo el orden jurídico que es la Constitución.

1.1.3.5. El Poder Legislativo como ente jurídico que ejerce la potestad Tributaria

²¹ IBIDEM p. 287.

Previo al estudio del presente tema, resulta oportuno comenzar con la definición de lo que es un procedimiento, al respecto Rafael de Pina Vara, en su “Diccionario de Derecho”, menciona la siguiente definición:

“Conjunto de formalidades o trámites a que está sujeta la realización de los actos jurídicos, civiles, procesales, administrativos y legislativos.

La palabra procedimiento referida a las formalidades procesales es sinónima de la de enjuiciamiento como la de proceso lo es de la de juicio.

El procedimiento constituye una garantía de la buena administración de la justicia. Las violaciones a las leyes del procedimiento pueden ser reclamadas en la vía de amparo.”²²

Para el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, en su “Diccionario Jurídico Mexicano”, señala la siguiente definición de Procedimiento Legislativo:

“Llamase también proceso legislativo (nosotros preferimos reservar la expresión proceso para la actividad propiamente jurisdiccional) o proceso de formación de la ley. Entiéndase por tal la serie ordenada de actos que deben realizar los órganos del gobierno facultados para ello, a fin de elaborar, aprobar y expedir una ley o decreto.”²³

Como es de observar el Instituto de Investigaciones Jurídicas, señala que no es correcto llamarle proceso legislativo, ya que la palabra proceso la destina para la actividad propiamente jurisdiccional, de lo cual se comparte la misma opinión, ya que procedimiento legislativo es la formalidad procesal de actos por el cual se inicia la creación de una ley o decreto, facultados para ello el Poder Ejecutivo, Legislativo y Legislaturas de los Estados.

²² DE PINA, VARA,... Ob. Cit. p. 420.

²³ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICA... Ob. Cit., p. 2564,2565.

El Procedimiento Legislativo encuentra su fundamento en los artículos 71 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales a la letra dicen:

“Artículo 71. El derecho de iniciar leyes o decretos compete:

- I. Al Presidente de la República;*
- II. A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión; y*
- III. A las Legislaturas de los Estados.*

Las iniciativas presentadas por el Presidente de la República, por las Legislaturas de los Estados o por las Diputaciones de los mismos, pasarán desde luego a comisión. Las que presentaren los diputados o los senadores, se sujetarán a los trámites que designe el Reglamento de Debates.”

“Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

A. Aprobado un proyecto en la Cámara de su origen, pasará para su discusión a la otra. Si ésta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo, quien, si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente.

B. Se reputará aprobado por el Poder Ejecutivo, todo proyecto no devuelto con observaciones a la Cámara de su origen, dentro de diez días útiles; a no ser que, corriendo este término hubiere el Congreso cerrado o suspendido sus sesiones, en cuyo caso la devolución deberá hacerse el primer día útil en que el Congreso esté reunido.

C. El proyecto de ley o decreto desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, será devuelto, con sus observaciones, a la Cámara de su origen. Deberá ser discutido de nuevo por ésta, y si fuese confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará otra vez a la Cámara revisora. Si por ésta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será ley o decreto y volverá al Ejecutivo para su promulgación.

Las votaciones de ley o decreto, serán nominales.

D. Si algún proyecto de ley o decreto, fuese desechado en su totalidad por la Cámara de revisión, volverá a la de su origen con las observaciones que aquélla le hubiese hecho. Si examinado de nuevo fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes, volverá a la Cámara que lo desechó, la cual lo tomará otra vez en consideración, y si lo aprobare por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo para los efectos de la fracción A; pero si lo reprobare, no podrá volver a presentarse en el mismo periodo de sesiones.

E. Si un proyecto de ley o decreto fuese desechado en parte, o modificado, o adicionado por la Cámara revisora, la nueva discusión de la Cámara de su origen versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones, sin poder alterarse en manera alguna los artículos aprobados. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la Cámara de su origen, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo, para los efectos de la fracción A. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fueren reprobadas por la mayoría de votos en la Cámara de su origen, volverán a aquella para que tome en consideración las razones de

- F. En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.*
- G. Todo proyecto de ley o decreto que fuere desechado en la Cámara de su origen, no podrá volver a presentarse en las sesiones del año.*
- H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.*
- I. Las iniciativas de leyes o decretos se discutirán preferentemente en la Cámara en que se presenten, a menos que transcurra un mes desde que se pasen a la Comisión dictaminadora sin que ésta rinda dictamen, pues en tal caso el mismo proyecto de ley o decreto puede presentarse y discutirse en la otra Cámara.*
- J. El Ejecutivo de la Unión no puede hacer observaciones a las resoluciones del Congreso o de alguna de las Cámaras, cuando*

ejerzan funciones de cuerpo electoral o de jurado, lo mismo que cuando la Cámara de Diputados declare que debe acusarse a uno de los altos funcionarios de la Federación por delitos oficiales.

*Tampoco podrá hacerlas al Decreto de convocatoria a sesiones extraordinarias que expida la Comisión Permanente.*²⁴

Derivado de los artículos en cita, se puede afirmar que el Procedimiento Legislativo, está integrado por las siguientes etapas. Iniciativa, discusión, aprobación, sanción, promulgación e iniciación de la vigencia. Comenzaré estudiando la primera etapa.

Para el caso de la primera etapa que es la iniciativa, se establece su fundamento legal en el artículo 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. De acuerdo al artículo señalado con antelación, tienen facultad de iniciar leyes o decretos, el Presidente de la República Mexicana, los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados.

Al Presidente de la República Mexicana le corresponde en forma exclusiva la presentación de algunas iniciativas como son la Ley de Ingresos de la Federación, el proyecto de Presupuesto de Egresos. También al Ejecutivo Federal le corresponde iniciar, en forma exclusiva, el procedimiento de suspensión de garantías, en los términos del artículo 29 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En relación al Congreso de la Unión, las iniciativas de Diputados o Senadores, debe entenderse que corresponde a un solo Diputado o Senador, o a un grupo de ellos, en cambio en las Legislaturas Estatales esta facultad le es otorgada al órgano y no a uno o varios de sus miembros. Además otra diferencia

²⁴ "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos",... Ob. Cit. p.p. 39,40 y 41.

del Congreso de la Unión y la Legislatura Estatal, es que en esta última existe una sola Cámara que es de Diputados y en el Congreso de la Unión al existir dos Cámaras puede iniciarse determinada ley en alguna de estas.

Es menester señalar que aquella que conoce en primer término de la iniciativa se llama Cámara de Origen, y la otra Cámara Revisora. En el caso de las Legislaturas de los Estados tienen el derecho de iniciativa de leyes o decretos por que representan la voluntad popular y su función natural es la de legislar.

Resulta Imperativo señalar, que si bien es cierto la Iniciativa de alguna ley puede iniciarse en cualquiera de las cámaras, también lo es, que existe excepción a esta regla general, como lo establece el artículo 72 inciso h), el cual hace mención que el derecho de iniciar leyes, empréstitos, contribuciones o impuestos y reclutamiento de tropas, deben ser discutidas primero en la Cámara de Diputados.

El mismo artículo en estudio, hace mención a la discusión, el cual en su inciso i) hace mención relacionado con las iniciativas de leyes o decretos los cuales se han de discutir preferentemente en la Cámara de Origen o en la Cámara donde se presenten, solamente que transcurra un mes desde que se pasen a Comisión Dictaminadora sin que ésta rinda dictamen, ya que en esta situación el mismo proyecto de ley o decreto puede presentarse y discutirse en la otra Cámara.

Derivado de lo anterior, se explicará de manera general el Procedimiento Legislativo, en relación con el artículo 72 constitucional.

Una vez que se ha presentado un proyecto de ley ante la Cámara de Origen y aprobado por ésta, pasa a la Revisora, quien en su caso de aprobarlo, también lo deberá enviar al Ejecutivo para que éste, si no tuviese observaciones, lo publique inmediatamente, en esta tesitura, se ha de entender que es la tercera etapa en estudio siendo la aprobación.

Ahora bien, si el proyecto de ley es desechado en la Cámara de Origen, no se puede presentar nuevamente sino hasta el siguiente periodo de sesiones.

Si el proyecto de ley es aprobado en la Cámara de Origen, pero reprobado totalmente por la revisora, el proyecto vuelve con sus observancias a la de origen para ser discutido nuevamente por ésta, pudiéndose presentar cualquiera de estos dos supuestos:

Que sea aprobado por la mayoría de los miembros presentes, caso en el cual regresará el proyecto a la revisora para que lo pondere nuevamente. Si la Revisora también lo aprobase pasará al Ejecutivo para los efectos de su sanción.

Otro supuesto que señala el artículo 72 constitucional es, si en la segunda ponderación la Revisora nuevamente lo rechaza, el proyecto no podrá volver a presentarse sino hasta el siguiente periodo de sesiones.

Como es de observar se está analizando la etapa tercera que es la aprobación, así como la etapa número cuatro que es la sanción, realizándose ambas en ciertos supuestos jurídicos.

En este orden de ideas, aprobado un proyecto de ley en la Cámara de Origen, pero desechado parcialmente, modificado o adicionado, por la Revisora, el proyecto debe regresar a la de Origen, para que ésta discuta nuevamente pero sólo respecto de lo rechazado parcialmente, modificado o adicionado pudiéndose presentar nuevamente dos situaciones:

Que la Cámara de Origen apruebe por mayoría absoluta de votos las observaciones de la Revisora, caso en el cual el proyecto es enviado al Ejecutivo.

La segunda situación sería cuando la Cámara de Origen no esté de acuerdo con las observaciones de la revisora por el mismo margen de votación, debiendo volver el proyecto a la revisora para una segunda ponderación.

Cabe mencionar, que cuando un proyecto de ley ya ha sido aprobado por las Cámaras, debe pasar al Ejecutivo para los efectos de su sanción. Esta fase es lo que corresponde al derecho de veto.

Ahora bien, si el Ejecutivo vetare el proyecto de ley, éste regresará a la Cámara de Origen para ser discutido nuevamente, si fuese confirmado por esta Cámara, es decir, si no se estuviese de acuerdo con las observaciones del Ejecutivo, por las dos terceras partes del número total de votos, el proyecto pasará a la Revisora y si ésta también confirmara el proyecto por la misma mayoría el proyecto se convierte en ley o decreto regresando al Ejecutivo para el sólo efecto de su publicación.

En este sentido, aprobada y sancionada una ley el Ejecutivo tiene la obligación de ordenar su publicación a fin de que pueda ser conocida por quienes deban cumplirla. La publicación de la ley se realiza en el Diario Oficial de la Federación.

En este tenor, el Procedimiento Legislativo comprende varias etapas a seguir en la creación de una ley o decreto. En cuanto a materia fiscal como se ha comentado al inicio del tema en estudio, el derecho de iniciar leyes, empréstitos, contribuciones o impuestos y reclutamiento de tropas, deben ser discutidas primero en la Cámara de Diputados.

1.2. Las Fuentes Impositivas en el Federalismo Mexicano

1.2.1. El problema de la múltiple imposición

La coexistencia de entidades dotadas del poder Tributario, actuando en el plano nacional así como en el internacional, origina conflictos de atribuciones y deriva en superposiciones de gravámenes.

Es indudable que por aplicación del principio de razonabilidad debería restringirse automáticamente el ámbito de ejercicio de los poderes tributarios de cada entidad, para hacer posible el desenvolvimiento armónico de todas, pero intereses en juego, muchas veces antagónicos, y la aplicación de conceptos jurídicos divergentes, han impedido ese resultado. El problema tiene raíces económicas y políticas y se complica por la inexistencia de un criterio único de atribución del poder tributario, es así como resulta generalizado el fenómeno de la doble o múltiple tributación.

Diversos autores consideran que, desde el punto de vista jurídico, sólo puede hablarse de doble imposición en el ámbito internacional, ya que en el ámbito nacional únicamente existe imposición múltiple o sobre imposición, pero esta distinción me parece un mero juego de palabras carente de fundamento racional y, desde luego, inconciliable con la práctica de un federalismo efectivo.

En este orden de ideas, se desprende que el problema de la doble o múltiple imposición adquiere singular gravedad en los Estados de organización federal, por los conflictos que origina el ejercicio de poder tributario por parte de la Nación, entidades federativas o municipios. En nuestro país no existe tanto problema ya que los municipios dependen de las legislaturas de los Estados, en relación a las contribuciones que se van a recaudar. En otras palabras, puede decirse, que existe doble o múltiple imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados

dos o más veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario.

1.2.1.1. El primer intento por resolver el problema de la Doble o Triple Imposición

Diversos sistemas con la finalidad de evitar la doble o triple imposición, han propuesto entre otras cuestiones la: Separación de las fuentes de recursos, impuestos en coparticipación, suplementos o adicionales impositivos, subsidios o subvenciones compensatorios, concesión de créditos por impuestos pagados en otra jurisdicción, deducción de tributos pagados.

Aunado a lo anterior, el primer intento para establecer legislativamente la distribución de la facultad de legislar y recaudar fue en 1856 en que se propuso que los Estados tuvieran la facultad exclusiva de legislar y recaudar en impuestos directos (renta) y a la Federación se le delegaban los impuestos indirectos (que son el consumo). Además surgieron las Convenciones Nacionales Fiscales de 1925, 1932 y 1947, actualmente nace en 2004, la primera Convención Nacional Hacendaria, las cuales serán estudiadas más adelante.

En este tenor, en nuestro país suelen producirse conflictos entre la Federación y los Estados, por que en principio ambos poseen facultades concurrentes amplias, es decir el gobierno federal tiene facultades concurrentes con los estados sin limitación alguna, así como poderes exclusivos otorgados en forma positiva respecto de determinadas materias como lo señala la fracción XXIX del artículo 73 que será estudiado más adelante.

En este sentido, en la actualidad existe una disposición legal que pretende evitar la doble tributación entre la Federación y los Estados, la cual se encuentra contenida en el artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que señala lo siguiente:

“Artículo 41.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre:

I.- Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto, excepto la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido.

Para los efectos de esta fracción, en los servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido, sólo se considerará el albergue sin incluir a los alimentos y demás servicios relacionados con los mismos.

Los impuestos locales o municipales que establezcan las entidades federativas en la enajenación de bienes o prestación de servicios mencionados en esta fracción, no se considerarán como valor para calcular el impuesto a que se refiere esta Ley.

II.- La enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otras se exporten o sean de los señalados en los artículos 2o.-A y 2o.-C de esta Ley.

III.- Los bienes que integren el activo o sobre la utilidad o el capital de las empresas, excepto por la tenencia o uso de automóviles, omnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda, aeronaves, embarcaciones, veleros, esquís acuáticos motorizados, motocicleta acuática, tabla de oleaje con motor, automóviles eléctricos y motocicletas.

IV.- Intereses, los títulos de crédito, las operaciones financieras derivadas y los productos o rendimientos derivados de su propiedad o enajenación.

V.- El uso o goce temporal de casa habitación.

VI. Espectáculos públicos consistentes en obras de teatro y funciones de circo, que en su conjunto superen un gravamen a nivel local del 8% calculado sobre el ingreso total que derive de dichas actividades.

Queda comprendido dentro de esta limitante cualquier gravamen adicional que se les establezca con motivo de las citadas actividades.

VII.-La enajenación de billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y concursos de toda clase, organizados por organismos públicos descentralizados de la Administración Pública Federal, cuyo objeto social sea la obtención de recursos para destinarlos a la asistencia pública.

Tampoco mantendrán impuestos locales o municipales de carácter adicional sobre las participaciones en gravámenes federales que les correspondan.

El Distrito Federal no establecerá ni mantendrá en vigor los gravámenes a que se refiere este artículo.”

1.2.1.2. Comentario en este sentido del artículo 124 Constitucional

A priori, a emitir comentario alguno respecto al artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es imperativo citarlo al tenor siguiente:

“Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”.

De la anterior cita, se concluye que por excepción existen facultades prohibidas a las entidades federativas, las cuales pueden ser de dos clases: Absolutas y Relativas

Las prohibiciones absolutas son los actos que jamás pueden realizar las entidades federativas. En cambio las prohibiciones relativas son los actos que en principio están prohibidos a los estados miembros, pero con la autorización del Congreso Federal sí los puede realizar.

Derivado de lo anterior se establece que el artículo 124 es una forma de limitar la doble o múltiple imposición de las contribuciones.

1.2.1.3. La interpretación de Ignacio Luis Vallarta con respeto al artículo 124 Constitucional

Luis Vallarta, secundando a Hamilton, Madison y Story, citados por él copiosamente en el voto respectivo, acogió e hizo prevalecer idéntica tesis, por iguales razones a las ya aducidas de que si se concediera a la federación la facultad limitada sobre ciertos impuestos, se daría margen a que en muchas circunstancias quedara sin recursos suficientes el gobierno nacional, o bien se le obligaría a adoptar un sistema de impuestos ruinosos para las fuentes de riqueza por él favorables. Y terminaba Vallarta con estas palabras de significado nada dudoso.

“Las facultades del Congreso federal y de las Legislaturas de los Estados en materia de impuestos, son concurrentes y no exclusivas, es decir, aquél puede decretar una contribución que recaiga sobre el mismo ramo de la riqueza pública, ya gravado por el Estado.”²⁵

²⁵ VALLARTA: Votos: México, 1984: T. II, pág. 27.

Esta interpretación de Ignacio Vallarta era tomada de la corriente Norteamericana, a manera de reflexión, la interpretación que realizaba Vallarta era errónea pues implantaba la anarquía en materia fiscal, ya que la codicia de la Federación y la pobreza de los Estados iban a competir en la exacción de los impuestos dobles, es decir en la doble tributación.

1.2.2. Las Fuentes Impositivas Exclusivas de la Federación

Antes de entrar al análisis de las “Fuentes impositivas exclusivas de la Federación”, es menester que de manera primigenia sea precisado el significado de la palabra “competencia”.

Para tal efecto, Rafael I. Martínez Morales, en su obra “Derecho Administrativo”, señala lo siguiente:

*“El concepto de competencia, desde el punto de vista jurídico tiene su expresión más técnica en el desarrollo de la actividad jurisdiccional, la cual en México es privativa del poder judicial (con excepciones). Sin embargo, su aplicación se ha extendido en todos los actos de gobierno, lo cual indudablemente deriva de nuestra constitución como un requisito de validez y eficacia de esto (Art. 14 constitucional), el cual consiste en que todo órgano que emita actos deberá estar autorizado para ello por la ley; es decir deberá ser competente”.*²⁶

Por su parte, Eduardo Pallares, en su obra “Diccionario de Derecho Procesal Civil”, la define en los siguientes términos: “La competencia es la porción de jurisdicción que se atribuye a los tribunales que pertenecen al mismo orden jurisdiccional.”²⁷

²⁶ MARTÍNEZ, MORALES, Rafael I. “Derecho Administrativo”, editorial Harla, segunda edición, México, 1994, p. 39.

²⁷ PALLARES, EDUARDO, “Diccionario de Derecho Procesal Civil”, editorial Porrúa, vigésima edición, México, D.F. p. 135.

Manresa, dice que la competencia “Es la facultad de conocer de determinados negocios.”

En ese sentido, debemos señalar que las disposiciones de orden federal tienen competencia en todo el territorio nacional, caso distinto en las disposiciones jurídicas de carácter estatal, particularmente en el Estado de México que sólo surtirán sus efectos en su propio territorio y por consiguiente, no podrán ser obligatorias fuera de él, de conformidad con la fracción 1 del artículo 121 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, siendo el Estado Mexicano el sujeto activo de la obligación tributaria y por ende titular de las prestaciones obligatorias exigidas al contribuyente, es necesario delimitar el campo de acción de las mismas. Para tal efecto, Arrijoa Vizcaíno en su obra Derecho Fiscal señala que de acuerdo a la fracción IV del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son tres los sujetos activos:

- a) La Federación, que es la persona jurídica que acumula el mayor número de facultades en materia fiscal;
- b) Los Estados o entidades federativas y
- c) Los municipios.²⁸

Es así que el máximo ordenamiento legal no hace distinción de los diversos sujetos activos, sin embargo, es preciso delimitar cada uno de los ámbitos de gobierno:

1. Federación: “Está constituida por la unión de las diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución han convenido en someterse a la

²⁸ SERRA ROJAS, ... Ob., Cit., p. 781.

autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, la defensa nacional.²⁹

En este tenor, la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, siendo estas las siguientes:

El Congreso tiene facultad.

Fracción XXIX.- Para establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior;

2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;

3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5o. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

²⁹ ARRIOJA, VIZCAÍNO, Adolfo, "Derecho Fiscal" Editorial Themis, Vigésima edición, México, D.F 2007. p.146.

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación;

f) Explotación forestal, y

g) Producción y consumo de cerveza.

Dicho precepto constitucional, señala algunas materias reservadas a la Federación, por ende, restringe la potestad tributaria de los demás ámbitos de gobierno para gravar fuentes de riqueza.

Por su parte, el párrafo primero del artículo 41 del mismo ordenamiento dispone:

“El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal”.

De ahí, que la Federación aparece como la esfera de poder supremo de la República, cuya autoridad soberana se ejerce en todo el territorio nacional y en el ámbito internacional, de acuerdo con las atribuciones que le otorga la ley fundamental.

1.2.3. Las facultades Concurrentes

Caso contrario a las facultades impositivas exclusivas de la federación, existen otras que pueden ser de competencia concurrente, en este sentido, Felipe Tena Ramírez en su libro "Derecho Constitucional Mexicano", señala la siguiente definición de Concurrente:

"Concurrentes, son dos o más acciones que coinciden en el mismo punto o en el mismo objeto,...".³⁰

Para el Instituto de Investigaciones Jurídicas en su libro "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada y Concordada tomo V" señala la siguiente definición de Facultades Concurrentes:

"Son aquellas que no están exclusivamente atribuidas a la Federación, ni prohibidas que a los estados, y cuando la primera no actúa, las entidades federativas pueden realizarlas, pero si la Federación legisla sobre esas materias, deroga la legislación local al respecto."³¹

De la anterior cita se concluye que las facultades Concurrentes son las que se ejercen simultáneamente por la Federación y por los Estados.

A manera de comentario reciben este nombre en el derecho norteamericano las facultades que pueden ejercer los Estados mientras no las ejerce la federación, titular constitucional de las mismas.

En cuanto a las facultades concurrentes considero que se justifica ya que las entidades federativas no pueden estar esperando a que la Federación intervenga para satisfacer las necesidades.

30 TENA RAMÍREZ, Felipe, "Derecho Constitucional Mexicano", editorial Porrúa Trigésima sexta edición, México, D.F. 2004, 121.

31 INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICA... Ob. Cit., p. 43.

1.2.3.1. Las Convenciones Nacionales Fiscales

Antes de la aparición de los primeros antecedentes claros de la coordinación fiscal o hacendaria, la situación existente en México respecto a esta materia, se caracterizaba por la multiplicidad de tributos federales, estatales y municipales; la complejidad del sistema tributario, la existencia de leyes fiscales a menudo contradictorias y las exacciones desproporcionadas e iniquitativas en gravámenes concurrentes.

Para corregir esta situación se realizaron, inicialmente las Convenciones Nacionales Fiscales.

La historia de las Convenciones es la historia de la lucha por mejorar un sistema fiscal y de participaciones congruente con la realidad socioeconómica en que se vive. Con este propósito se realizaron las Convenciones Nacionales Fiscales de 1925, 1933 y la última celebrada en 1947. Derivado de lo anterior, estudio a cada una de ellas.

La Primera Convención Nacional Fiscal de 1925

Sergio de la Garza, en su libro “Derecho Financiero Mexicano” señala lo siguiente:

“Sin embargo, fue necesario el transcurso de varios años después de la promulgación de la Constitución, y que se debilitaran las rivalidades políticas, para que el Presidente Plutarco Elías Calles, sabiamente aconsejado por su secretario de Hacienda, el Ing. Alberto J. Pani, el 22 de julio de 1925, convocara a la primera Convención Nacional Fiscal, que se reuniría en la Ciudad de México, con delegados del Gobierno Federal, de los gobiernos de los Estados, del Distrito Federal y de territorios Federales, para estudiar una posible coordinación de los poderes tributarios de la Federación y de los

Estados, a fin de hacer una mejor distribución de esos poderes y de mejorar los sistemas fiscales de los Estados. ... ”³²

En este sentido, se observa que la primera Convención Nacional Fiscal pretendió establecer una delimitación clara entre los poderes tributarios de la Federación y de los Estados.

La Segunda Convención Fiscal Nacional (1932)

“El 11 de mayo de 1932, el mismo Ing. Alberto J. Pani, Secretario de Hacienda, pero bajo la presidencia de don Pascual Ortiz Rubio, convocó a los gobiernos de los estados, de los territorios y del Distrito Federal para una segunda Convención Fiscal Nacional, la cual se reunió en febrero de 1933. El orden del día de la Convención incluía: Revisión de las conclusiones de la Primera Convención Nacional Fiscal, además Consideración del problema de delimitación de las jurisdicciones fiscales de la Federación, de los Estados y de los Municipios. Determinación de las bases de unificación de los sistemas locales de tributación y de la coordinación de ellos con el sistema federal, estudio y determinación de los medios más adecuados para la ejecución de las decisiones de la Asamblea y constitución del órgano más capacitado para encargarse de ello.

En su discurso de apertura de la Convención, el Secretario Pani expresó sus deseos para que la Convención pudiera adoptar una serie de resoluciones que armónicamente concurrieran, para permitir, a través de la unificación fiscal, que se constituya y consolide la unidad económica de México. La anarquía pluralidad de cuotas y de doctrinas que en materia fiscal impera, dijo el Secretario, es ciertamente un obstáculo muy serio para el desenvolvimiento integral del país. ... ”³³

De la anterior cita se concluye al igual que en la Primera Convención Nacional Fiscal, ésta Convención Nacional Fiscal tuvo como meta el establecimiento de una delimitación entre los poderes tributarios de la Federación y

³² DE LA GARZA, ... Ob. Cit. p. 215,216

³³ IBIDEM. P.217.

de los estados. Además se discutió la necesidad de aumentar las fuentes impositivas de la Federación, sobre todas las relacionadas con las facultades propias y exclusivas de la Federación, se comentó por primera vez de las “Participaciones Federales”, y en 1942 se ampliaron las facultades exclusivas de la Federación casi hasta quedar como están actualmente consagradas en el artículo 73 Fracción XIX.

Respecto a la Tercera Convención Fiscal, Sergio de la Garza ha tenido a bien señalar que:

Tercera Convención Nacional Fiscal (1947)

“Poco tiempo después de la toma de posesión del Presidente Miguel Alemán, en octubre de 1947, el Presidente convocó a la celebración de la Tercera Convención Nacional Fiscal. Se expresaba en la convocatoria que la segunda Convención se celebró en los momentos en que estaba por concluir un ejercicio presidencial y por esta causa no pudieron dictarse desde luego medidas de carácter legislativo que condujera a la realización de sus conclusiones. Se olvidó que, cuando menos en partes, la reforma de 1943, incorporó alguna de las conclusiones. El Presidente declaró que vino después de un periodo dentro del cual otros problemas de carácter político, social y económico asumieron gran importancia y demandaron para su resolución prácticamente toda la atención y todo el esfuerzo del ejercicio y finalmente el desencadenamiento de la Segunda Guerra Mundial, que en medio de graves problemas y de preocupaciones de otras órdenes. ...”³⁴

En esta tercer Convención Nacional Fiscal fue convocada por el Presidente Miguel Alemán Valdés. En la convocatoria puede apreciarse ya el distinto espíritu que animaría a la Convención, además no se reformaron las facultades exclusivas de la Federación que eran las mismas desde 1942, sin embargo se dan condiciones para establecer impuestos únicos establecidos por la Federación, así como

³⁴ IBIDEM. p.p. 219,220.

Participación Federal y que eventualmente sería el que inspiraría el Sistema de Coordinación Fiscal, ahora en vigor.

En este contexto, sin duda, las Convenciones Nacionales Fiscales constituyeron un esfuerzo de unión, de colaboración y de ordenamiento de la concurrencia y las potestades tributarias, orientado a pactar acuerdos entre los gobiernos de las entidades federativas y el Gobierno Federal, así como para compartir el rendimiento de los impuestos. Así, a finales de 1953 se crea la Ley de Coordinación Fiscal que unió a algunos estados mediante un convenio que los obligaba a derogar contribuciones locales a cambio de recibir participaciones de la Federación.

Hoy, transcurrido poco más de medio siglo de la última Convención Nacional Fiscal, es imperante la búsqueda de un nuevo federalismo, que fortalezca las haciendas públicas estatales, dé renovado impulso al desarrollo regional y transforme el actual esquema centralista de la Federación. Derivado de lo anterior, es menester señalar que las Convenciones Fiscales Nacionales dejaron de existir y en la actualidad se conoce como Convención Nacional Hacendaria, la cual se estudiará.

Primera Convención Nacional Hacendaria 2004

La Primera Convención Nacional Hacendaria entraña una reunión republicana, democrática y participativa para que representantes de los gobiernos federal, estatales y municipales, escuchando a la sociedad civil, definan, en función de los requerimientos del desarrollo nacional y una nueva visión de federalismo mexicano, cuáles deben ser el ámbito competencial político-administrativo, las responsabilidades de gasto y las atribuciones y facultades impositivas que correspondan a cada uno de ellos.

El propósito general de la Convención es coadyuvar a impulsar un desarrollo económico más dinámico y justo, definir las responsabilidades de gasto a partir de las necesidades básicas en materia social y de infraestructura de cada uno de los tres órdenes de gobierno, así como generar los recursos necesarios y suficientes dentro de un nuevo federalismo.

Para ello, se determinaron cuáles son las potestades impositivas respecto a quién corresponde legislar, recaudar, administrar o recibir recursos de cada impuesto, estableciendo cuáles son las facultades concurrentes y las exclusivas. De igual manera, se revisaron las normas jurídicas el marco institucional, y las políticas vigentes para operar el nuevo sistema.

El conjunto de los cambios citados, la Reforma Hacendaria, se efectuó con el fin de promover el crecimiento económico, la justicia social, el equilibrio en el desarrollo regional, la estabilidad macroeconómica y la solidez de las finanzas públicas de los tres órdenes de gobierno.

Los resultados de la Convención fueron en propuestas para que puedan ser encauzadas como iniciativas legislativas ante el H. Congreso de la Unión y las Legislaturas Locales, según corresponda.

1.2.4. La Coordinación Fiscal

Previo al estudio del tema, se debe establecer la diferencia entre concurrencia fiscal y coordinación fiscal ya que la primera se presenta cuando tanto la Federación como las entidades gravan con dos o más tributos diferentes una misma fuente de ingresos, mientras que la segunda existe un solo crédito fiscal que pertenece a la potestad tributaria de la Federación.

Otro concepto, radica en el sentido de considerar a la coordinación fiscal como “la participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la Ley, se otorga a las Entidades Federativas en el rendimiento de un tributo federal en cuya recaudación y administración han intervenido por autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”.³⁵

Por su parte, Hugo Carrasco Iriarte define a la Coordinación Fiscal como: “colocar, disponer u ordenar las cosas metódicamente. Concertación en el ejercicio de las facultades tributarias de los diversos niveles de gobierno de un Estado para

³⁵ ARRIOJA, VIZCAÍNO, ... Ob. Cit. p. 160.

lograr la armonía en los ordenamientos fiscales. Suele estar vinculada con la estructura federal como forma de organización del territorio de un Estado. En cuanto al federalismo, acción de ordenar las facultades tributarias y las relaciones fiscales entre la federación y las entidades federativas”.³⁶

En ese tenor, el sistema financiero del Estado de México, además de contar con las disposiciones que regulan cada uno de los impuestos estatales, existen normas que van a facultar al Estado de México para que asuma las funciones de administración de los ingresos federales y en particular del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, pues siendo éste una contribución de carácter federal la entidad se encuentra imposibilitada para administrarlo, si no es mediante un Convenio previo.

En esa tesitura, la Cláusula PRIMERA del “Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que celebra la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de México” señala:

“El Estado conviene con la Secretaría en Adherirse al Sistema Nacional de coordinación fiscal, en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, de este Convenio y de sus anexos, que se consideran formando parte integrante del mismo”.

Asimismo, en la fracción VIII de la Cláusula TERCERA del mismo Convenio establece:

“Para los efectos del artículo 3º de la Ley de Coordinación Fiscal, se consideran impuesto federales, cuyo origen por Entidad Federativa es plenamente identificable, los siguientes:

³⁶ CARRASCO, IRIARTE, Hugo, “Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales”, Editorial IURE, Segunda Edición, México D.F.,2003, p. 46.

...

VIII. Sobre tenencia o uso de vehículos”.

Por su parte, la Cláusula DECIMATERCERA del “Convenio de Colaboración Administrativa en materia Fiscal Federal que celebra la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de México” reza al tenor siguiente:

DECIMATERCERA.-

“El registro y control de vehículos, excepto aeronaves, así como las funciones operativas de administración del Impuesto sobre Tenencia o Uso de vehículos, excepto aeronaves, que se señalan en las fracciones siguientes, así como las establecidas en la cláusula octava de este Convenio se ejercerán por la entidad. Para la administración del citado impuesto, la entidad ejercerá las funciones inherentes a la recaudación, comprobación, determinación y cobro en términos de la legislación federal aplicable”.³⁷

El referido Convenio, permite al Estado de México establecer un sistema fiscal armónico, evitando en lo posible la superposición de gravámenes federales, estatales y municipales, cuyo conjunto puede producir cargas fiscales excesivas en los contribuyentes, es decir, impide la existencia de tributos locales sobre ingresos gravados por la Federación, y con ello la doble tributación, proveyendo al mismo tiempo de recursos tributarios a las Entidades Federativas.

Robustece lo anterior, lo referido por Raúl Rodríguez Lobato al señalar lo siguiente: “la finalidad del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es la de coordinar el régimen fiscal de la Federación con los Estados, Municipios y Distrito

³⁷ “Prontuario de Legislación Financiera 2007”, editorial Procuraduría Fiscal del Gobierno del Estado de México, Autorización Número CEAPE205-073/2007, Toluca, México, 2007, p.1011.

Federal, establecer la participación que corresponda a éstas entidades en los ingresos federales, dar las bases para la distribución entre ellos de dichas participaciones y fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales”.³⁸

En tal virtud, el Estado de México mediante Convenio publicado en el Diario Oficial de la Federación y en la Gaceta del Gobierno en fecha 28 de diciembre de 1979 y 19 de enero de 1982 respectivamente, la entidad se adhirió al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal a través del cual la entidad forma parte integrante del mismo.

Cabe señalar que la Cláusula TERCERA citada con antelación, del referido convenio señala lo siguiente:

“Para los efectos del artículo 3º, de la Ley de Coordinación Fiscal, se consideran Impuestos Federales cuyo origen por entidad federativa es planamente identificable, los siguientes: ³⁹

- I. Al valor agregado.*
- II. Sobre producción y consumo de cerveza.*
- III. Sobre embasamiento de bebidas alcohólicas.*
- IV. Sobre compra-venta de primera mano de aguas envasadas y refrescos.*
- V. Sobre tabacos labrados.*
- VI. Sobre venta de gasolina.*
- VII. Sobre enajenación de vehículos nuevos.*
- VIII. Sobre tenencia o uso de vehículos.*
- IX. Al ingreso global de las empresas, sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal prestado bajo la dirección y*

³⁸ RODRÍGUEZ, LOBATO, ... Ob. Cit. p. 142.

³⁹ “Prontuario de Legislación Financiera 2007”, ... Ob. Cit. p. 1004.

dependencia de un padrón, sobre la renta por la prestación de servicios personales subordinados que deba ser retenido y al valor agregado pagado mediante el sistema de estimativa, correspondientes a causantes menores del impuesto sobre la renta y a causantes personas físicas sujetas a bases especiales de tributación en actividades agrícolas, ganaderas, de pesca y conexas en materia del citado impuesto sobre la renta.

Finalmente, el referido precepto otorga a la entidad federativa facultades plenas para administrar diversas contribuciones, entre las que se encuentra, el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, máxime que de las mismos obtiene un porcentaje de participación en el rendimiento de la recaudación federal.

1.3. Las Garantías Individuales en Materia Tributaria

Afortunadamente nuestra Constitución se ha preocupado por garantizar la tranquilidad del ciudadano en materia fiscal.

La Garantía de Legalidad se encuentra establecida en el artículo 31 en su fracción IV, la cual avala el aforismo de “Nullum Tributum Sine Lege”, ya que se refiere que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

El artículo 13 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala la garantía de Igualdad:

“Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales”

Esta garantía es perfectamente válida en materia fiscal.

El derecho de Petición consagrado en el artículo 8 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa, pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.”

Además de las Garantías de Proporcionalidad y Equidad Tributarias que serán estudiadas más adelante.

1.3.1 Las Limitaciones a la Potestad Tributaria

En este rubro, Sergio F. de la Garza, el poder tributario que se ejerce en México tanto la Federación como los Estados, a través del Congreso General y de las legislaturas locales, no es absoluto, si no que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República.

En ese tenor algunas de esas limitaciones establecidas en la Constitución tienen el carácter de garantías individuales y al encontrarse dichas limitaciones en nuestra Carta Magna es claro que algunas de estas tengan el carácter de derechos subjetivos públicos y por ende las mismas constituyan limitaciones al poder del Estado. Las cuales serían:

La garantía o principio de legalidad, la garantía de proporcionalidad y equidad, que serán estudiados como se ha comentado más adelante.

1.3.2. Las bases dictadas por parte de los economistas ingleses

Diversos tratadistas Ingleses, se han dado a la tarea de elaborar principios teóricos en relación al establecimiento de las contribuciones, dentro de las aportaciones más relevantes son los principios teóricos de los impuestos implementados por Adam Smith, dentro de su libro V de su obra Riqueza de las Naciones, en el que señala entre otros, los siguientes:

- 1 *“Principio de justicia. Consiste en que los habitantes de una nación deben de contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas y de la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición.*

Este principio de justicia ha sido desarrollado por la doctrina a través de otros dos principios, a saber, el de generalidad y el de uniformidad. Que el impuesto sea general significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Que el impuesto sea uniforme significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo.

- 2 *Principio de Certidumbre. Consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones.*
- 3 *Principio de Comodidad. Consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago para el contribuyente. Es decir, deben acogerse aquellas fechas o períodos que, en atención a la naturaleza del*

gravamen, sean más propicias y ventajosas para el causante realice el pago.

- 4 *Principio de Economía. Consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, o sea, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entra a las arcas de la nación tiene que ser lo menor posible concesión”.*⁴⁰

Otros tratadistas ingleses del siglo XIX, seguidores de Smith son Malthus (Essay on Population, 1798), autor de la sobrecogedora afirmación de que la población tiende a aumentar en progresión geométrica mientras que la producción de medios de subsistencia tiende a aumentar en progresión aritmética y Ricardo (Principles of Political Economy and Taxation, 1817), cuyo nombre está asociado con la teoría de la renta diferencial, la teoría de los salarios al nivel de subsistencia y la teoría del trabajo como fundamento del valor. Ambos autores estrecharon el campo concebido por Adam Smith definiendo la economía política de varias maneras, como la ciencia de la riqueza, la ciencia del valor o la ciencia de los intercambios. Pero, conjuntamente con este estrechamiento del campo y el logro de la precisión científica en el uso de los términos, su ciencia vino a divorciarse de las realidades económicas de la vida. Su método era estrictamente deductivo. Partiendo de tres o cuatro principios para los cuales reclamaban validez universal, procedían a deducir un sistema completo sin apelación posterior a los hechos de la vida real, teniendo influencia sus ideas en materia fiscal.

1.3.3. Los Principios Constitucionales en Materia Fiscal

⁴⁰ RODRÍGUEZ, LOBATO, ... Ob. Cit. p.p. 62 y 63.

Como es de observar existen diversos principios constitucionales en materia fiscal, los cuales encuentran su fundamento jurídico en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual señala lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

De la anterior cita, se infieren que los Principios Constitucionales que deben observar toda contribución en Materia Fiscal son los siguientes:

1.3.3.1. El fin del Gasto Público

Principio de vinculación con el Gasto Público.- La multicitada fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala: *“Son obligaciones de los mexicanos: IV Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan...”*, de ahí que podemos inferir que los ingresos tributarios que los contribuyentes efectúan tienen por objeto sufragar los servicios públicos que el Estado proporciona.

Robustece lo anterior, la tesis jurisprudencial sostenida por la Segunda Sala, visible en la página 605, Tomo XXI, enero de 2005, tesis 2ª, IX/2005, aislada, Administrativa, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de tenor siguiente:

“GASTO PÚBLICO. Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

Localización: Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Enero de 2005, p. 605, tesis 2a. IX/2005, aislada, Administrativa.

Precedentes: Amparo en revisión 1305/2004. Jorge Ernesto Calderón Durán. 19 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.”

1.3.3.2. La Proporcionalidad y la Equidad Tributaria

Otros principios básicos, contenidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son:

Principios de Proporcionalidad y Equidad.- La parte final del varias veces citado artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, expresamente señala en su parte final: *“de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*. Así pues, en dicha ley suprema se consagran los principios fundamentales del sistema tributario.

Al respecto existen posturas distintas con relación a sí dichos principios son “uno solo” como lo refieren prestigiados autores como Ernesto Flores Zavala, Servando J. Garza y Sergio F. de la Garza al criticar la separación entre proporcionalidad y equidad, porque “en realidad no es posible hacerla sin llegar a resultados absurdos”⁴¹ o si existen criterios que diferencien a tales conceptos como lo refieren tratadistas como José Rivera Pérez Campos, antiguo Ministro de nuestro Máximo Tribunal, Andrés Serra Rojas y Emilio Margain Manautou que afirman lo contrario y llegan a proponer criterios de diferenciación entre tales conceptos.⁴²

Margain Manautou, considera que “Son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras “proporcional y equitativa”. Que un tributo sea proporcional significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.⁴³

Además este autor estima a su vez que un tributo será equitativo cuando su impacto económico “sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.⁴⁴

En este orden de ideas, podemos señalar que éste principio en estudio tiene por común denominador a la igualdad; esto es, el derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato de quienes se ubican en similar situación de hecho.

Ahora bien, del análisis independiente del citado principio, Serra Rojas dice: “La proporcionalidad es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí”.⁴⁵

⁴¹ DE LA GARZA, Sergio F., Ob., Cit., p. 537.

⁴² ARRIJOJA VIZCAINO,... Ob., Cit., p. 256.

⁴³ MARGÁINT, MANAUTOU, Emilio, “La Constitución y algunos aspectos del derecho tributario mexicano”, UASLP, 1967, p. 109.

⁴⁴ IBIDEM. p. 109.

⁴⁵ SERRA ROJAS,... Ob., Cit., p. 773.

En otras palabras, las personas físicas o morales que se encuentren en la hipótesis normativa tributaria deben contribuir al gasto público en función de su capacidad económica, es decir, las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las que tienen menores recursos.

Es importante la opinión de don José Rivera Pérez Campos, antiguo Ministro de nuestro Máximo Tribunal, cuya parte medular se reproduce y que para tal efecto versa en el mismo sentido:

“... la proporcionalidad (atiende), básicamente, a los factores de economicidad del impuesto, proporción que ha de establecerse decíamos, contemplando la redundancia del tributo en el fenómeno de la capitalización nacional, así como en el impulso o refrenamiento de actividades frente al desarrollo general de la economía del País. Como ha de considerarse la actividad de la producción frente a múltiples actividades de servicio, inclusive al servicio de diversión, así como frente actividades de especulación. Pero claro, esta máxima y extrema relatividad del concepto de proporcionalidad, obliga a pensar en la proporcionalidad de las fuentes tributarias y de las tarifas unas frente a otras. En la proporcionalidad, insistimos, ha de considerarse el tributo en relación a la economía general”.⁴⁶

Por ende, la proporcionalidad de una contribución radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas.

⁴⁶ RIVERA PÉREZ CAMPOS, “José. Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 51,” marzo de 1970, p.p. 71- 90.

En este tenor de ideas, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció con relación a dicho principio tributario en la tesis jurisprudencial con rubro siguiente:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. 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. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe

existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”.

Localización: Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Mayo de 2003, p. 144, tesis P./J. 10/2003, jurisprudencia, Administrativa.

Precedentes: Amparo en revisión 243/2002. Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 262/2002. Quallyconf, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 213/2002. Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002. Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 235/2002. Hongos del Bosque, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios:

Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.

Por otra parte y siguiendo la misma línea en relación con el multicitado principio el criterio de Andrés Serra Rojas, en relación con la equidad es en el sentido de considerarla como “*una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, mas que por los mandatos de la justicia o de la ley*”.⁴⁷

Por otra parte, la equidad de un impuesto es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo. Trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Al respecto, es procedente invocar la tesis jurisprudencial emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que al rubro dice:

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la

⁴⁷ SERRA, ROJAS, ... Ob., Cit., p.p 773 y 774.

vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales”.

Localización: Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, Marzo de 2000, p. 35, tesis P./J. 24/2000, jurisprudencia, Constitucional, Administrativa.

Precedentes: Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente

Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 1o. de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.

En conclusión, la equidad de un impuesto es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo. Trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

1.3.3.3. El Principio de Legalidad Tributaria

No menos importante, es el Principio de Legalidad.- De igual manera que los principios tributarios anteriormente citados, es preciso señalar que la parte final del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que a la letra dice: *“de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*, resaltando que en la última frase se encuentra instituido el principio de legalidad.

En ese sentido, es importante resaltar el aforismo latino del derecho romano de legalidad, que cita: *“nullum tributum sine lege”*, es decir, no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen. De tal suerte, que nuestra Carta Magna viene a

corroborar el fundamento básico del derecho tributario en el sentido de que toda relación tributaria debe llevarse a cabo al amparo de un marco legal.

En este tenor de ideas, todas las contribuciones deben estar establecidas en una Ley (por que se supone que los tributos son exacciones fuera de ley, es decir los tributos no se consideran en el derecho contemporáneo contribuciones). La potestad tributaria siempre debe establecerse en una ley.

Las Facultades en materia fiscal, existen fundamentadas en el artículo 74 Fracción IV de la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, las cuales son tres:

- Emisión de la Ley de Ingresos de la Federación. (Proyectada hacia el futuro)
- Emisión del Presupuesto de Egresos de la Federación. (Proyectada hacia el futuro)
- Revisión de la Cuenta Pública. (Proyectada hacia el pasado)

Dentro del Ingreso y el Egreso surge un principio que se debe respetar para la formulación de un presupuesto de Egresos de la Federación. Y ello desemboca precisamente en la finalidad del Impuesto y esto es contribuir al Gasto Público.

Otros autores, además de los Principios Constitucionales en materia fiscal estudiados con antelación, señalan los Principios de Generalidad y el de Obligatoriedad, los cuales se mencionaran al tenor siguiente:

Principio de Generalidad.- El fundamento de este principio tributario radica en el encabezado del artículo 31 fracción IV referido, al establecer: “*Son obligaciones de los mexicanos*”. De ahí que se desprende que toda persona que se encuentre en la hipótesis normativa estará obligada a contribuir a los gastos públicos, es decir, las leyes van dirigidas a “una pluralidad innominada de sujetos”.

Ángela Radovic Schoepen en su obra obligación tributaria, sostiene que “la generalidad es un principio autónomo de la tributación y consiste en que la ley sea una disposición abstracta e impersonal, que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista”.⁴⁸

En otras palabras, todos los tributos deberán recaer sin excepción alguna sobre todos los que manifiesten capacidad económica.

Asimismo, también se señala el Principio de Obligatoriedad.- De la misma forma que el principio de generalidad, este elemento constitucional también tiene su fundamento en el mismo artículo 31 fracción IV, pues es un deber, vinculado al principio de legalidad, significa que toda persona que cuente con capacidad contributiva y se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la ley establezca.⁴⁹

⁴⁸ RADOVIC, SCHOEPEN, Ángela, “Obligación tributaria”, editorial Jurídica ConoSur, Santiago, 1998.

⁴⁹ ARRIOJA VIZCAINO, ... Ob., Cit., p. 209.

CAPÍTULO SEGUNDO

LAS CONTRIBUCIONES EN EL ESTADO MEXICANO

2.1. Los Ingresos del Estado

Los diversos ingresos que percibe el Estado en sus funciones tanto de derecho público como privado, son lo que doctrinalmente se han clasificado en:

2.1.1. Los Ingresos No Tributarios

Autores han realizado un sin número de clasificaciones de los Ingresos del Estado, dentro de los que destacan los No Tributarios, Tributarios.

Sergio de la Garza en su libro “Derecho Financiero Mexicano”, define a los Ingresos No tributarios al tenor siguiente:

“En los Ingresos No tributarios quedan comprendidos todos los demás ingresos públicos, sea que deriven de un acto de utilidad pública, de un acto de derecho público, como la requisición, o de un acto de derecho privado, como puede ser la venta de bienes del Estado.”⁵⁰

Al respecto, es menester señalar que los Ingresos No Tributarios del Estado para Adolfo Arriola los denomina como Ingresos Financieros, así pues discrepando con Sergio de la Garza al considerar éste autor diferente acepción y clasificación.

Por tanto, Adolfo Arriola Vizcaíno en su libro “Derecho Fiscal” menciona la siguiente clasificación de los Ingresos Financieros (No Tributarios) del Estado:

“Ingresos Financieros:

⁵⁰ DE LA GARZA, ... Ob. Cit. p. 116.

- a. Empréstitos
- b. Emisión de Moneda
- c. Emisión de Bonos de Deuda Pública
- d. Amortización y Conversión de la Deuda
- e. Moratorias y Renegociaciones
- f. Devaluaciones
- g. Revaluaciones
- h. Productos y Derechos
- i. Expropiaciones
- j. Decomisos
- k. Nacionalizaciones
- l. Privatizaciones”⁵¹

A mayor claridad, es menester definir cada uno de ellos sin entrar al estudio sustantivo de los mismos:

- a. Empréstitos

Para Rafael de Pina Vara en su libro “Diccionario de Derecho” señala la siguiente definición de empréstito:

“Préstamo. Operación financiera que realiza el Estado o los entes públicos, normalmente mediante la emisión de títulos de créditos. Para atender sus necesidades u obligaciones”. ⁵²

Se llaman empréstitos a los créditos o financiamientos otorgados a un gobierno por un Estado extranjero, por organismos Internacionales de crédito (Fondo Monetario Internacional, Banco Interamericano de Desarrollo), por instituciones privadas de crédito extranjeras o por instituciones nacionales de

⁵¹ ARRIOJA, VIZCAÍNO, ... Ob. Cit. p. 82.

⁵² DE PINA, VARA, ... Ob. Cit. p. 265.

crédito para la satisfacción de determinadas necesidades presupuestales, que generan para el gobierno receptor la obligación, a un cierto plazo, de restituirlos adicionados con una sobreprima por concepto de intereses y cuyo conjunto, aunado a otras disposiciones crediticias (emisión de bonos, moratorias e indemnizaciones diferidas por expropiaciones y nacionalizaciones), forma la deuda pública de un país.

b. Emisión de Moneda

Corresponde al Estado la función de emitir moneda a través del Banco Central, emisión que debe efectuarse en proporción a las reservas de cada país, generalmente integradas por metales preciosos, por depósito de divisas de fuerte cotización en los mercados cambiarios internacionales.

c. Emisión de Bonos de Deuda Pública

Los bonos de deuda pública, son instrumentos negociables que el Estado coloca entre el gran público inversionista, recibiendo a cambio de cierto precio y asumiendo como contraprestación obligaciones de reembolsar su importe más una prima o sobreprecio en un plazo determinado y de garantizar la propia emisión con sus reservas monetarias o con los futuros rendimientos de la explotación de los recursos naturales que por mandato constitucional están bajo su dominio directo.

Es menester señalar, que es de deuda pública en virtud que tanto el compromiso de reembolsar el monto invertido por los interesados, como el pago de la prima o sobreprecio, se convierten en pasivos a plazo que afectan las disponibilidades del Erario Federal.

d. Amortización y Conversión de la Deuda Pública

Amortización, se entiende por el pago oportuno y a su vencimiento, de las exhibiciones correspondientes a capital e intereses estipuladas en los empréstitos y bonos, contratados y emitidos por el Estado.

e. Moratorias y Renegociaciones

Las Moratorias son aquellas ampliaciones de plazos inicialmente convenidos para el pago de las exhibiciones correspondientes a capital e intereses.

Renegociaciones son aquellas que implican un replanteamiento total de la operación de que se trate, ya que no sólo en lo tocante a capital e intereses, sino en los aspectos relacionados con garantías, programas de inversión etc.

f. Devaluaciones

Se puede considerar que devaluación es disminuir la paridad cambiaria de su cotización en el mercado internacional, a fin que su nuevo valor ajuste al de las reservas que hayan quedado disponibles después del proceso de agotamiento económico.

g. Revaluaciones

La revaluación es aquella como un incremento de la paridad cambiaria de una moneda en su cotización en los mercados internacionales.

h. Productos y Derechos

De una manera general citaré los dos conceptos ya que estos serán estudiados más adelante.

Productos: Son las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado.

En cambio los Derechos son las contraprestaciones que pagan las personas físicas y morales, por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público, así como por recibir servicios que presta el Estado.

i. Expropiaciones

Es aquel acto unilateral llevado a cabo por la Administración Pública, con el objeto de segregar un bien de la esfera jurídico-patrimonial de un particular, para destinarlo, aun sin el consentimiento del afectado, a la satisfacción de una necesidad colectiva de interés general o causa de utilidad pública, mediante el pago de una indemnización.

j. Decomisos

Es la pérdida a favor del Estado de los instrumentos utilizados para la comisión de un delito.

k. Nacionalizaciones

Es el acto jurídico unilateral por virtud del cual se establece que, en lo sucesivo, una determinada actividad económica queda reservada en forma exclusiva a la acción del Estado, expropiándose en consecuencia, todos los bienes y recursos propiedad de los particulares, que habían venido desarrollando dicha actividad con anterioridad a la intervención estatal.

l. Privatizaciones

Es aquel acto jurídico unilateral por virtud del cual el Estado se desprende de empresas o entidades que habían tenido bajo su control exclusivo, para transferirlas, a cambio de un precio, a inversionistas privados, nacionales o extranjeros, con el objeto de que en lo sucesivo las actividades de esas empresa o entidades sean desarrolladas dentro de un marco de economía de mercado, sin intervención alguna por parte del propio Estado.

Sergio de la Garza en su libro “Derecho Financiero Mexicano”, señala lo siguiente:

“En la doctrina del derecho financiero ha sido tradicional la clasificación entre ingresos públicos “de derecho público” e ingresos públicos “de derecho privado”.

Dentro de esa clasificación quedarían encuadrados dentro de los ingresos de derecho público los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los monopolios fiscales y la expropiación por causa de utilidad pública.

En la segunda clasificación quedarían integrados todos aquellos otros ingresos en los que no entra en juego la soberanía del Estado.

Por esa virtud, se ha abierto paso la clasificación de ingresos del Estado en dos grandes ramas: La de los impuestos tributarios por una parte, y la de los ingresos No tributarios, por la otra. En la primera quedan comprendidos exclusivamente los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales. En la segunda quedan comprendidos todos los demás ingresos públicos, sea que deriven de un acto de utilidad pública, de un acto de derecho público, como la requisición, o de un acto de derecho privado, como puede ser la venta de bienes del Estado. Es esta última clasificación la que nos parece de más mérito.”⁵³

⁵³ DE LA GARZA,... Ob. Cit. p.p. 115 y 116.

2.1.2. Los Ingresos Tributarios

Con independencia de lo anterior, existen ingresos derivados de una relación jurídico-fiscal, en este orden de ideas Adolfo Arrijoa en su libro “Derecho Fiscal” considera como ingresos Tributarios los siguientes:

“Tal y como lo hemos venido repitiendo en diversas ocasiones al desarrollar los temas precedentes, los ingresos tributarios provienen de manera exclusiva de la relación jurídico-fiscal. Es decir, se trata de aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos. Del análisis de nuestro derecho positivo podemos desprender la existencia de cinco clases de ingresos tributarios: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Derechos, Contribuciones especiales y Contribuciones Accesorias.”⁵⁴

Para Sergio de la Garza en su libro “Derecho Financiero Mexicano”, señala a los Ingresos Tributarios:

“Quedan comprendidos exclusivamente como Ingresos Tributarios los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales.”⁵⁵

Es así que se considera que los Ingresos tributarios son los Impuestos, los derechos y las Contribuciones de Mejoras o como algunos autores las denominan Contribuciones Especiales, teniendo discrepancia con Adolfo Arrijoa, al señalar también como Ingresos Tributarios a las Aportaciones de Seguridad Social y las Contribuciones Accesorias. Mencionando que estos Ingresos Tributarios serán estudiados más adelante.

2.1.2.1. Las Contribuciones

⁵⁴ ARRIJOA, VIZCAÍNO, ... Ob. Cit. p. 82 y 83.

⁵⁵ DE LA GARZA, ... Ob. Cit. p. 116.

Para el jurista Rafael de Pina Vara, en su “Diccionario de Derecho”, menciona la siguiente definición de contribución:

“Aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales.”⁵⁶

Lo anterior se fortalece con lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala que son obligaciones de los mexicanos:

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

Del precepto legal antes citado, se observa que la obligación de contribuir al gasto público le corresponde a los mexicanos, de tal situación diversos contribuyentes extranjeros se pretendía exceptuar del pago de contribución aludiendo violación constitucional, sin embargo el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el siguiente criterio jurisprudencial que al rubro dice:

REPERCUSIÓN DE LOS IMPUESTOS NO LA PROHIBE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

Conforme el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, no está prohibido que un impuesto, cualquiera que éste sea, pueda ser repercutido, como se advierte con sólo dar lectura a este estatuto constitucional. En realidad, se limita a señalar, como obligación de los mexicanos, entre otras, la de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado

56 DE PINA, VARA, ... Ob. Cit. p.194.

y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por ello, la repercusión del impuesto por sí misma, no es suficiente para estimar violado el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Amparo en revisión 4543/68. Angel M. Bejarano. 26 de agosto de 1975. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, Ezequiel Burguete Farrera y Abel Huitrón y A. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas. Secretario: Guillermo Baltazar Alvear. Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, 80 Primera Parte, Página: 50, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Informe 1975, Primera Parte, Pleno, página 435.

En este contexto, las contribuciones no sólo deben pagarlas los mexicanos, sino todos aquellos que se sitúen en los presupuestos previstos por las leyes que las crean, y éstos determinan las cualidades que deben reunir los sujetos pasivos, por lo que se alcanza la convicción, que la obligación contributiva al ser general, obligatoria e impersonal, puede comprender a mexicanos y a extranjeros tal como se deduce del artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como la Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los cuales establecen lo siguiente:

“Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del Impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”

Robustece lo anterior el siguiente criterio jurisprudencial:

“EXTRANJEROS. GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL QUEDAR SUJETOS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO”.

De los antecedentes constitucionales de la citada disposición suprema se advierte que la referencia que se hace solamente a los mexicanos, tratándose de la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, obedece a que se incluyeron en el mismo precepto otros deberes patrios o de solidaridad social propios de quienes tienen la calidad de ciudadanos mexicanos, por lo que el hecho de que el texto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no incluya expresamente a los extranjeros, no impide imponerles tributos por razones de territorio o ubicación de la fuente de riqueza en México, además de que al quedar vinculados a la potestad tributaria nacional por cualquier nexo, también gozan de los derechos fundamentales que estatuye dicho numeral.

Amparo en revisión 341/2007. Silvia Arellano Ureta. 20 de junio de 2007. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Israel Flores Rodríguez. Localización: Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI,

Agosto de 2007 Página: 637 Tesis: 2a. CVI/2007 Tesis Aislada Materia(s):
Constitucional, Administrativa.

Derivado de las anteriores transcripciones, los ingresos que obtiene el Estado son contribuidos por mexicanos y extranjeros que se encuentran dentro de la situación jurídica o hipótesis normativa, los cuales son de diversa índole, ya que pueden emanar tanto de sus funciones de derecho público como de derecho privado, como se ha señalado anteriormente, al respecto diversos autores realizan su propia clasificación, existiendo en consecuencia varias clasificaciones de carácter doctrinal.

Como ejemplo de lo anterior, José Isauro López López, en su libro “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal”, cita la definición de contribución:

“Es el ingreso proporcional y equitativo que obtienen de los contribuyentes, la Federación, los Estados y los Municipios, de conformidad a las leyes tributarias aplicables, con la finalidad de sufragar los gastos públicos. Se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad; la determinación del importe corresponde a los contribuyentes, salvo disposición expresa en contrario, deben entregarse al fisco en la fecha o dentro del plazo que al efecto señalen las disposiciones respectivas.”⁵⁷

En este tenor de ideas, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2, señala la clasificación de contribuciones al tenor siguiente:

Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

⁵⁷ LÓPEZ, LÓPEZ, ... Ob. Cit. p. 67.

- I. *Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.*
- II. *Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*
- III. *Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.*
- IV. *Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.*

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

*Accesorios de las contribuciones.- Son los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1.*⁵⁸

2.1.2.1.1. Los Impuestos

Los impuestos, es el ingreso mas importante que tiene el Estado para cumplir con sus objetivos, diversos autores han elaborado varias definiciones de impuestos, sólo citaré las mas completas a consideración personal.

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación en su fracción I, se profiere la definición de impuesto al tenor siguiente:

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

Para Raúl Rodríguez Lobato en su libro “Derecho Fiscal” realiza la siguiente crítica a la definición de Impuesto señalado en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación:

“En nuestra opinión, la anterior definición legal es censurable por que en sí misma no es una definición, ya que por definir se entiende fijar con precisión la naturaleza de una cosa y esto es justamente lo que no hace

⁵⁸ “Código Fiscal de la Federación”, ... Ob. Cit. p. . p. 2.

la disposición jurídica en comentario, porque, en primer lugar, el concepto que nos presenta es común a todos los tributos, ya que todos ellos son contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y en segundo lugar, porque nos dice De la Garza tiene carácter residual, o sea, que se obtiene por eliminación y no porque precise la naturaleza del impuesto, pues será impuesto la contribución que no sea aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derechos.”⁵⁹

Para Adolfo Arrijoja en su libro “Derecho Fiscal” menciona el siguiente comentario a la definición de impuesto:

“En esencia, todo impuesto implica una prestación. De acuerdo con lo que nos indica el Derecho Civil, por prestación debemos entender toda obligación de dar o de hacer. En el caso específico de los impuestos, dicha obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico que todo contribuyente tiene de desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregársela al Estado.

Al poseer los impuestos el carácter jurídico esencial de prestación, automáticamente se genera entre el Estado y el contribuyente una relación unilateral. Es decir, un vínculo jurídico que faculta al fisco para exigir la entrega de la prestación correspondiente sin dar absolutamente nada a cambio.”⁶⁰

Derivado de las anteriores transcripciones se puede determinar que los impuestos son los ingresos que percibe el Estado por la prestación en dinero o en especie establecidos conforme a ley, de manera obligatoria a personas físicas y morales todo con el fin de cubrir el gasto público.

Robustece lo anterior, la siguiente tesis aislada emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

“IMPUESTO. Los Impuestos no son tributos establecidos en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social. Los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte si se trata de impuestos indirectos, el hecho que los causa, es lo

⁵⁹ RODRÍGUEZ, LOBATO,... Ob. Cit. p. 61.

⁶⁰ ARRIOJA, VIZCAÍNO,... Ob. Cit. p. 352.

que la ley toma en cuenta, y la contribución debe estar en proporción de la importancia del acto.”

Amparo en revisión 4205/30. Nieves José A. 24 de agosto de 1934. 5 votos.

Ponente: Luis M Calderón. Secretario: A. Magaña.

2.1.2.1.2. Los Derechos o Tasas

Por ministerio de Ley, en específico la fracción IV del multicitado artículo infiere que los derechos son:

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

Para José Isauro López López, en su libro “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal”, son:

“Activo que no tiene presencia física, tales como: patentes, marcas de fábrica; etc.”⁶¹

En este tenor de ideas, los derechos son las contraprestaciones que deben pagar las personas físicas o morales, por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público, así como por los servicios que presta el Estado, sus

⁶¹ IBIDEM p. 91.

organismos ya sean desconcentrados o descentralizados y éstos deben ser en función de derecho público.

Para poder dejar claro y más amplio el tema en estudio mencionó la siguiente clasificación de Derechos.

Adolfo Arrija, en su libro “Derecho Fiscal”, menciona la siguiente clasificación de derechos:

“En tales condiciones, de todo ese cúmulo de clasificaciones, vamos a ocuparnos exclusivamente de la única que guarda una relación directa con el concepto y la naturaleza jurídica de los Derechos.

La que estudia a los servicios públicos de acuerdo con la forma en que el Estado obtiene los recursos económicos necesarios para financiar su costo.

De acuerdo con esta clasificación, los servicios públicos se dividen en servicios públicos generales indivisibles y divisibles:

Servicios públicos generales indivisibles. Se definen como aquellos respecto de los cuales las leyes aplicables o la autoridad administrativa no tienen establecido un mecanismo que permita identificar individualmente a cada usuario o beneficiario del servicio.

Servicios públicos particulares divisibles. Se definen como aquellos servicios públicos respecto de los cuales la Ley aplicables o la autoridad competente tienen establecidos determinados mecanismos que

permiten, en un momento dado, individualizar e identificar al usuario del servicio.”⁶²

Aunado a lo anterior, resulta aplicable el siguiente criterio jurisprudencial emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

“FISCAL, TRIBUTOS CONOCIDOS COMO DERECHOS. REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CONTENER. Es verdad que el tipo de contribuciones que tanto en la doctrina jurídica, como en la legislación se conocen como derechos, se causan en razón de un servicio público que presta el Estado; sin embargo, el monto de su cobro lo establece el propio Estado, con las únicas limitaciones comunes a todo tributo y que se reducen a tres: que se establezca en una ley; que no recaudado se destine a sufragar los gastos públicos; y que se respete el principio de proporcionalidad y equidad a que se refiere el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República. Es evidente que el estado, como ente soberano, puede legítimamente modificar el monto del tributo, siempre y cuando se ajuste a lo mandado por el precepto constitucional que se acaba de citar, sin que ello signifique que la disposición sea retroactiva, pues para que ello ocurriera, sería necesario que una nueva ley, que modificase el monto del tributo, dispusiera que la tarifa, nueva también, se aplicará en el cobro de servicios prestados con anterioridad a su vigencia, es decir, que estableciera que debe estimarse que un decreto de esta naturaleza, que modifica cuotas relativas al cobro de derechos fiscales, no es retroactivo ni vulnera garantías individuales.”

Amparo en revisión 2019/78. Máximo Jiménez García. 8 de mayo de 1979. Unanimidad de 15 votos de los Ministros López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas, Castellanos Tena, Rivera Silva, Lozano Ramírez, Pavón Vasconcelos, Rebolledo, Iñárritu, Palacio Vargas, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Del Río, Calleja García y Presidente Téllez Cruces. Ponente: Mario G. Rebolledo. Secretario: Juan Manuel Arredondo Elías.

⁶² ARRIJOJA, VIZCAÍNO, Ob. Cit. p.194.

Informe, Suprema Corte de Justicia de la Nación ,1979, Primera Parte, pág. 452.

2.1.2.1.3. Las Contribuciones de Mejoras

Esta contribución tiene diversas acepciones, otorgadas en su mayoría por un conglomerado de autores, es conocida también como:

1. Impuesto especial,
2. Tributo especial,
3. Contribución especial,
4. Impuesto de plusvalía,
5. Impuesto de planificación,
6. Derechos de cooperación, y
7. Contribución de mejoras, que es la reconocida por ministerio de ley.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 fracción III, las define como:

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

Para José Isauro López López, en su libro “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal”, las Contribuciones de Mejoras son:

“De conformidad con el Código Fiscal de la Federación, son contribuciones de mejoras, las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.”⁶³

De la anterior cita, se infiere que las contribuciones de mejoras, son aquellas contribuciones que se realizan por un especial beneficio que produce a un sector de la población o por haber provocado la realización de la actividad de interés general, cuyo importe debe destinarse a sufragar los gastos de esa actividad.

⁶³ LÓPEZ, LÓPEZ,... Ob. Cit. p. 67.

Clasificación de las Contribuciones de Mejoras

Para José Isauro López López, en su libro “Diccionario Contable Administrativo y Fiscal”, señala la siguiente clasificación de las contribuciones de mejoras:

“Hay dos clases de contribuciones especiales: la contribución de mejoras y la contribución por gasto.

La contribución de mejoras es la más conocida y utilizada, es la que se paga por el especial beneficio que produce para un sector de la población la ejecución de una obra pública de interés general, es el tipo de contribución especial que reconoce y define nuestra legislación fiscal federal, según lo previsto por el artículo 2 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

La contribución por gasto, menos conocida y utilizada que la otra, es la que se paga por provocar un gasto o un incremento en el gasto público en virtud de que por la actividad que se lleva a cabo el interés general reclama la intervención del Estado para vigilar, controlar o asegurar el desarrollo debido a la actividad.”⁶⁴

2.1.2.1.4. Las Aportaciones de Seguridad Social

Para el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2, fracción II señala:

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

José Isauro López López, en su libro “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal”, define a las Aportaciones de Seguridad Social como:

⁶⁴ IDEM.

“De conformidad con el Código Fiscal de la Federación, son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que:

- 1. Son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social.*
- 2. Se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*
- 3. Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.”⁶⁵*

Esta definición, no aporta crítica jurídica alguna, ni proporciona información aparte de la señalada en el Código Fiscal de la Federación. Derivado de lo anterior, menciono un concepto personal. Son aquellas contribuciones que instituciones públicas y personas (servidores públicos) respectivamente están obligadas a cubrir en términos de ley.

Sergio de la Garza en su libro “Derecho Financiero Mexicano” menciona la siguiente conclusión de Aportaciones de Seguridad Social.

“La definición que contiene el artículo 2 fracción II del Código Fiscal de la Federación revistiendo a las cuotas y a los capitales constitutivos del Seguro Social, del carácter de especies de contribuciones, los sujeta al régimen general de las contribuciones o tributos aun cuando en algunos de sus aspectos tengan ese régimen general que recibir ciertas adaptaciones, por ejemplo, los requisitos de proporcionalidad y de equidad no tienen los mismos significados cuando se aplican a los impuestos que cuando se aplican a las aportaciones de seguridad

⁶⁵ LÓPEZ, LÓPEZ, ... Ob. Cit. p. 14.

social, en cambio, los requisitos de fundamentación y motivación operan igualmente.

Podemos concluir que las cuotas y los capitales constitutivos del IMSS y en general las aportaciones para la seguridad social constituyen una especie del género contribución”.⁶⁶

2.1.2.1.5. Los Aprovechamientos y los Productos

La doctrina y la legislación fiscal, a los aprovechamientos y productos, los han tratado en una forma muy superficial, escueta y en algunos casos se ha omitido su estudio, definición y regulación, y ello ha propiciado, la indiferencia, el abandono, la imprecisión y confusión sobre la naturaleza jurídica de los productos y aprovechamientos.

Los Aprovechamientos son ingresos que se les identifica como no tributarios y prácticamente en ellos quedan encuadrados todos aquellos conceptos que se rigen por normas de Derecho Público y nada más basta ver el catálogo anual de ingresos públicos para cerciorarnos de la variedad de actos, operaciones, bienes y actividades que les dan sustento y estructura.

En el artículo 3 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

“Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.”

Para José Isauro López López en su libro “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal” cita la definición de Aprovechamientos:

“De conformidad con el Código Fiscal de la Federación son ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de:

- a. Las contribuciones
- b. Los ingresos derivados de financiamientos.
- c. Los ingresos que obtengan los organismos descentralizados.
- d. Los ingresos que obtengan las empresas de participación estatal.”⁶⁷

⁶⁶ DE LA GARZA, ... Ob. Cit. p. 367.

⁶⁷ LÓPEZ, LÓPEZ,... Ob. Cit. p. 14.

Como es de observar éste autor sólo se sustentó en lo que establece el artículo 3 del Código Fiscal de la Federación. Ahora bien, considero que los aprovechamientos son ingresos del Estado por el uso o explotación de bienes del dominio público, distintos de los derechos, impuestos o contribuciones de mejoras, claro en funciones de derecho público.

Los Aprovechamientos tienen las siguientes características.

Para Narciso Sánchez Gómez en su libro “Los Impuestos y la Deuda Pública” señala las siguientes características:

- a. “Son ingresos ordinarios del Estado porque se perciben anualmente para cubrir el gasto público, y se especifican en la Ley de Ingresos de la Federación, Entidades Federativas y Municipios, en donde se puede apreciar claramente su clasificación.
- b. Se rigen por normas de derecho público, en vista de que su establecimiento y recaudación tiene un respaldo en las leyes de naturaleza administrativa y fiscal que contempla esta clase de ingresos públicos y ella por su propia naturaleza pertenecen a dicho sistema jurídico.
- c. Se trata de ingresos por vías de derecho público en donde el Poder Estatal hace uso de su autoridad para regularlos y exigirlos, disponiendo de la facultad coactiva para lograr el entero respectivo, en caso de que los sujetos pasivos no cumplan obligatoriamente con ese deber que les impone la ley, pero también por el solo hecho generador de algunos aprovechamientos.
- d. Son distintos a las contribuciones (impuestos, derechos y contribuciones especiales); a los ingresos derivados de financiamiento, (empréstitos, bonos que expide el Estado para negociarse entre el público inversionista,

emisión de moneda), a los productos o ingresos por vías de derecho privado.

- e. Cuentan en ciertos casos con accesorios legales y forman parte de su naturaleza jurídica, como son: Multas, recargos, gastos de ejecución y la indemnización de cheques recibidos por las autoridades fiscales que sean presentados en tiempo y no sean pagados a la Federación, Entidades Federativas y Municipios, en observancia de los Códigos Tributarios de dichas esferas de gobierno.”⁶⁸

Productos

Varios autores señalan que los productos tienen diversas equiparaciones desde el punto de vista de la doctrina del Derecho Fiscal, pues para algunos, se trata de ingresos por vías de Derecho Privado del Estado, porque en su recaudación no hace uso de su autoridad o imperio para establecerlos o exigirlos, y por ello se rigen por normas de índole civil y mercantil, independientemente de que también son observables preceptos jurídicos de orden público, para otros, son ingresos financieros del sector público como se ha señalado al inicio de éste capítulo, ya que están relacionados con la explotación de sus bienes patrimoniales y por el desempeño de actividades empresariales.

En el artículo 3 párrafo IV del Código Fiscal de la Federación señala la siguiente definición de productos:

“Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.”

Para José Isauro López López en su libro “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal” cita la definición de Productos:

“El Código Fiscal de la Federación menciona que son productos las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.”⁶⁹

⁶⁸ SÁNCHEZ, GOMEZ, Narciso, “Los Impuestos y la Deuda Pública”, editorial Porrúa, México, 2000. p.48.

⁶⁹ LÓPEZ, LÓPEZ,... Ob. Cit. p. 235.

Si confrontamos la definición de éste autor con lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, se determina que es la misma. Por tanto, señalo el siguiente concepto de Productos. Son aquellos que se pagan por el uso, aprovechamiento y enajenación de bienes del dominio privado, así como las contraprestaciones por servicios que presta el Estado.

Para Narciso Sánchez Gómez en su libro “Los Impuestos y la Deuda Pública” señala las siguientes características de los Productos:

- a. “Se trata de contraprestaciones que percibe el Estado por realizar actividades de carácter mercantil o empresarial que se asimilan a las propias que efectúan los particulares, o por conceder el uso, aprovechamiento y por la enajenación de sus bienes muebles e inmuebles del dominio privado.
- b. En efecto se perciben por los servicios que presta el Poder Ejecutivo en sus funciones de derecho privado, como pueden ser la percepción de intereses, créditos, bonos y valores.
- c. También se perciben por usar, aprovechar y enajenar bienes del dominio privado del Estado, de aquellos que no están destinados a un servicio público o al uso común por mandato legal.
- d. Se rigen por normas de derecho público y privado, en el primer caso es visible el Código Fiscal de la Federación, de las entidades federativas y municipios. En el segundo caso son observables el Código Civil de cada entidad federativa, así como diferentes tipos de leyes.
- e. Se trata de ingresos ordinarios y fiscales del Estado, porque anualmente se especifican en las leyes de ingresos de la Federación, Estados y Municipios, en donde se hace la clasificación de los diversos conceptos.”⁷⁰

⁷⁰ SÁNCHEZ, GOMEZ, Ob. Cit. p. 43,44.

2.3. Los Impuestos, principal figura Tributaria

2.3.1. Los Principios Teóricos de los Impuestos

Como se comentó en el primer capítulo, diversos tratadistas, se han dado a la tarea de elaborar principios teóricos en relación al establecimiento de las contribuciones, dentro de las aportaciones más relevantes son los principios teóricos de los impuestos implementados por Adam Smith, dentro de su libro V de su obra Riqueza de las Naciones, en el que señala entre otros, los siguientes: Principio de justicia. Donde los habitantes contribuyen al sostenimiento del gobierno en proporción a su capacidad económica, Principio de Certidumbre. Consiste en que el impuesto debe poseer firmeza en sus elementos esenciales para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad, Principio de Comodidad. Consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago para el contribuyente y por último el Principio de Economía. Consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa.

2.3.2. El Concepto de Impuesto

Como es de observar el concepto de Impuesto ha sido estudiado en el numeral 2.1.2.1.1. del capítulo en estudio, sin embargo es imperativo reiterar lo dispuesto por ministerio de Ley, que lo define como:

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

2.3.3. Clasificación de los Impuestos

Existen diversas opiniones doctrinarias en torno a la clasificación de los impuestos, para tal efecto, resulta imperativo señalar que:

Raúl Rodríguez Lobato en su libro “Derecho Fiscal”, cita la siguiente clasificación de los impuestos:

- a) *“Directos e indirectos. Esta clasificación parece ser más de carácter económico que jurídico y presenta el grave problema de su imprecisión, lo que con toda facilidad mueve a confusión, sin embargo es una de las más manejadas en el campo de la hacienda pública y a ella se hace frecuente referencia al hablar de los impuestos. No existe un criterio uniforme para distinguir a los impuestos directos y a los indirectos, de ahí la imprecisión que hemos mencionado.*

- b) *Reales y Personales. 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 cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza, en cambio 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.*

- c) *Específicos y ad valorem. El impuesto específico es aquel que se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado y el impuesto ad valorem es el que se establece en función del valor del bien gravado.*

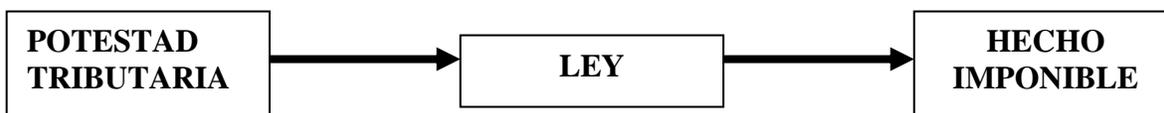
- d) *Generales y especiales. El general es aquel que grava diversas actividades u operaciones, pero que tiene un denominador común, por ser de la misma naturaleza, en cambio el impuesto especial es el que grava una actividad determinada en forma aislada.*

- e) *Con fines fiscales y con fines extrafiscales. Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos. Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos, si de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etcétera.*

- f) *Alcabalatorios. Son aquellos que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, o inclusive dentro de una misma entidad.*⁷¹

2.3.4. El Hecho Imponible en los Impuestos

Forma en la cual se establece el hecho Imponible:



Existen 4 acepciones para referirse al hecho imponible:

Hecho Imponible.- El término proviene de España.

⁷¹ RODRÍGUEZ, LOBATO,... Ob. Cit. p.p. 67, 68 y 69.

Presupuesto de Hecho.- Escuela Italiana por el maestro Sergio Francisco de la Garza.

Soporte Fáctico.- Escuela Alemana.

Hecho Generador.- Brasil aunque en México es una parte de hecho imponible.

Algunos autores manejan el sentido de que el Hecho Generador es una parte del hecho imponible

Hecho imponible (en Lara sensu) se divide en:

Hecho imponible en stricto sensu.- Algo mas teórico o del mundo ideal, y es la norma en si establecida en el texto de un escrito.

Hecho generador.- Cuando en la vida real se lleva a cabo la situación jurídica prevista por la Ley.

En este orden de ideas, Raúl Rodríguez Lobato define al Hecho Imponible al tenor siguiente:

“Es el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que se genera al realizarse, la obligación tributaria, o bien el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.”⁷²

Es menester aclarar, que no debe confundirse el hecho imponible con el hecho concreto o general, ya que el primero tiene solo una existencia ideal en la

⁷² IBIDEM. p. 115.

legislación tributaria y el segundo es aquel que se realiza en la vida real, es decir adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario.

Al respecto Hugo Carrasco Iriarte en su libro “Derecho Fiscal I” señala lo siguiente:

“Al respecto, se va hacer mención al hecho imponible, en el lugar del hecho generador, dado que son dos conceptos diferentes.

Hecho imponible. Es el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria. Hay hecho generador cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal, o sea, es la materialización de la normatividad tributaria.

Se ha escrito bastante acerca del hecho imponible, así, las leyes fiscales que contienen los impuestos establecen una serie de presupuestos de naturaleza jurídica o económica para configurar cada tributo, y cuya realización origina el surgimiento de la obligación fiscal.

Al respecto, la doctrina ha utilizado diversos vocablos: supuesto normativo, presupuesto de hecho, hecho generador, hipótesis de incidencia, supuesto impositivo, situaciones jurídicas o de hecho, etcétera. Por otra parte, no debe confundirse el hecho imponible con el objeto del tributo, pues éste se refiere a la realidad económica que se pretende someter a la tributación. No hay que confundir el hecho imponible o presupuesto de hecho, con el hecho generador, pues se trata de dos realidades absolutamente distintas. “⁷³

El citado autor en su libro “Derecho Fiscal I”, señala la siguiente clasificación de hecho imponible desde su aspecto material, citando a Sainz de Bujanda y Berliri:

⁷³ CARRASCO, IRIARTE, ... Ob. Cit. p.p. 192 y 193.

- a) “Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias, y transformado consiguientemente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento jurídico.
- b) Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho Privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en hecho imponible por obra de la ley tributaria.
- c) El estado, situación o cualidad de la persona.
- d) La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específicamente jurídica.
- e) La mera titularidad de cierto tipo de derecho sobre bienes o cosa, sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular.

Para Berliri, el hecho imponible pueden clasificarse de la siguiente manera, tomando en cuenta, también, su aspecto material.

- 1 La percepción de un ingreso o la percepción de una renta. Como la renta supone la percepción de un ingreso consideramos que la distinción radica en que el primer caso se refiere al ingreso bruto de la persona y el segundo, al ingreso neto.
- 2 La propiedad o posesión de un bien, al que corresponde el impuesto predial o territorial y el impuesto sobre uso o tenencia de automóviles y camiones, etc.

- 3 Un acto o un negocio jurídico, tipificado por el Derecho Privado o por otro sector del Derecho Positivo, y transformado en hecho imponible por obra de la ley tributaria.
- 4 El consumo de un bien o de un servicio, al que correspondían, el impuesto sobre consumo de energía eléctrica y el impuesto sobre consumo de algodón despepitado.
- 5 La producción de determinados bienes o servicios, al que correspondían el impuesto sobre producción de cerveza o el de tabacos labrados.
- 6 El desarrollo de una determinada actividad. Este tipo de hecho imponible se encuentra generalmente en legislaciones municipales.
- 7 Ciertos hechos materiales transformados por la ley en figuras jurídicas, con un perfil y naturaleza distintos a los que tenían antes de ser tratados por el derecho.
- 8 La nacionalización de las mercancías extranjeras, a la que corresponden los impuestos de importación.”⁷⁴

De lo anteriormente señalado, se infiere que el hecho imponible, son aquellos hechos que están definidos en la ley en todos sus aspectos objetivos y subjetivos, los cuales se constituyen formalmente al momento de nacer la obligación tributaria.

En este sentido el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, señala en qué momento surge la obligación fiscal, al tenor siguiente:

⁷⁴ CARRASCO, IRIARTE, ... Ob. Cit. p.p. 83 y 84.

“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”⁷⁵

Para el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, en su “Diccionario Jurídico Mexicano” señala la siguiente definición de Situación Jurídica:

“Por situación jurídica, la dogmática civil se refiere a la circunstancia jurídica en la que se encuentra un individuo con relación a otros individuos. En este sentido la situación jurídica no se diferencia de los demás hechos jurídicos (en tanto hechos generadores de consecuencias de derecho. La situación jurídica sugiere cierta continuidad y permanencia.”⁷⁶

Ahora bien, se cita el siguiente concepto de situación jurídica. Son las circunstancias jurídicas que determinan el sujeto y objeto que se grava.

En este tenor de ideas y en base a lo establecido en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, resulta imperativo que también se mencione de manera general al hecho generador, el cual se ha estudiado de manera superficial.

José Isauro López López en su libro “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal” cita la definición de hechos:

“Sucesos que pueden ser observados y señalados, teniendo pruebas de su existencia.”⁷⁷

Para Hugo Carrasco Iriarte en su “Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales”, señala la siguiente definición de hecho generador:

⁷⁵ IBIDEM p. 4.

⁷⁶ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICA... Ob. Cit., p. 2934.

⁷⁷ LÓPEZ, LÓPEZ,... Ob. Cit. p. 143.

“Según Araujo Falcao, hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo.

En esta definición se incluyen como elementos destacados para caracterizar el hecho generador los siguientes:

- a) Su previsión en la ley;*
- b) La circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario en verdad, un hecho económico de relevancia jurídica, y*
- c) La circunstancia de referirse al supuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación ex lege de pagar determinado tributo.”*

La definición del citado autor coincide con la que otros tratadistas señalan como hecho imponible, supuesto normativo, etc. También se entiende por hecho generador cuando la realidad coincide con la normatividad y provoca el nacimiento de la obligación fiscal.”⁷⁸

Por tanto el hecho generador, es aquel que no está contemplado dentro de la situación jurídica que al realizarlos serán sujetos a causación, a través de una interpretación realizada, dando origen a la obligación fiscal.

Sin pasar por desapercibido, es menester señalar lo que establece el artículo 24 del Código Financiero del Estado de México y Municipios:

⁷⁸ CARRASCO, IRIARTE,... Ob. Cit. p.p. 83 y 84.

“La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en este Código, la que se determinará y liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad. Cualquier estipulación privada, relativa al pago de un crédito fiscal que se oponga a lo dispuesto por las leyes fiscales se tendrá como inexistentes jurídicamente y, por lo tanto, no surtirá efecto legal alguno.

El cumplimiento o exigibilidad de la obligación fiscal, no legitimará hechos o circunstancias no apegadas a la ley.”⁷⁹

De la anterior transcripción y de lo estudiado al inicio de este tema relacionado con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, se llega a la siguiente conclusión:

En el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6, se señala que las contribuciones se causan conforme se dan las situaciones jurídica o de hecho, previstas en las leyes fiscales, y en el artículo 24 del Código Financiero del Estado de México y Municipios, menciona que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho. Luego entonces la diferencia es que en el Código Fiscal de la Federación se habla de causación y en el Código Financiero del Estado de México y Municipios se habla de nacimiento de la obligación fiscal, refiriéndose ambos ordenamientos jurídicos para el surgimiento de la situación jurídica.

2.3.5. Los Elementos de los Impuestos

2.3.5.1.- Sujeto

⁷⁹ “Prontuario de Legislación Financiera 2007”,... Ob. Cit. p.199.

Este elemento de la relación tributaria se divide en dos clases: Por un lado el “sujeto activo” y por otro el “sujeto pasivo”.

El sujeto activo encuentra su fundamento en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer lo siguiente: *“La obligación para contribuir a los gastos públicos, será a favor de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan”*, de ahí, que se desprende que al establecer la Constitución Federal la obligación de los gastos públicos, exclusivamente menciona la Federación, los Estados y los Municipios y no se prevé a ninguna otra persona física o jurídica colectiva como sujeto activo.

En ese sentido, son tres los órganos del Estado a los que les ha sido otorgada la facultad de recaudar los tributos de los ciudadanos y exigirlos en caso de incumplimiento, que son la Federación, Entidades Federativas incluido el Distrito Federal y a los Municipios, sin embargo dicha potestad únicamente podrá ser ejercida dentro de los límites fijados por la propia ley.

A decir de Raúl Rodríguez Lobato “existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía.

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 mismos, a través de sus legislaturas respectivas. En cambio los municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, tarea que ésta encomendada a las Legislaturas de los Estados, según el artículo 115 fracción IV de la propia Constitución Federal”.⁸⁰

⁸⁰ RODRÍGUEZ, LOBATO, ... Ob. Cit. p. 131.

Por otra parte, el sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. Una persona esta obligada al pago de una prestación al fisco federal cuando el fisco está en la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida. De acuerdo con esta definición es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél.⁸¹

El “sujeto pasivo” es la persona física o jurídica colectiva que por menester de la ley debe satisfacer una prestación a favor del sujeto activo.

Cabe señalar, que por regla general el sujeto pasivo es quien debe satisfacer una prestación pecuniaria a favor del Estado, sin embargo, la excepción a la misma se presenta cuando una persona distinta cumple con tal obligación y se convierte entonces en el sujeto pagador del tributo.

En ese tenor, Raúl Rodríguez Lobato en su libro “Derecho Fiscal” clasifica a los sujetos pasivos en las siguientes clases:

- a) Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa. En 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 o ajena) con responsabilidad directa. Es el caso de las personas que, conforme a la

⁸¹ FLORES ZAVALA, Ernesto, “Finanzas Públicas Mexicanas”, editorial Porrúa, trigésima primera edición, México 1995, p. 12.

ley, pueden disponer libremente no sólo de sus bienes, si no 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 total.

- 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 copropietarios y coherederos ya que de cada uno se puede exigir el total del adeudo y no solo la parte que le corresponde. Desde luego, se respeta su derecho a repetir contra los demás responsables.
- 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) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria. Es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, lo cual trae como consecuencia un perjuicio al fisco, como por ejemplo el notario que no verifica que por el acto que ante él se otorga se satisfaga el tributo causado.
- 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.

2.3.5.2.- Objeto

Para Raúl Rodríguez Lobato, el objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición,⁸² es decir, es toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decide someter a imposición.

2.3.5.3.- Base

Es la cuantificación del hecho generador, por su parte, Flores Zavala define a la base como la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto, por ejemplo: el monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de letras producidas;

2.3.5.4.- Tasa o Tarifa

Es derrama cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos efectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o situaciones específicas previstas por la ley para el impacto del gravamen.⁸³

Como es de observar de la anterior transcripción este autor no señala como elementos de los impuestos a la fecha de pago, ya que no la considera como requisito fundamental.

Ahora bien, Adolfo Arrija en su libro “Derecho Fiscal” señala como elementos constitutivos a los siguientes:

- a. “Sujeto Pasivo. Para cumplir con este Principio, la ley debe identificar con toda precisión a la persona física o mora, destinataria o causante de cada tributo.

⁸² RODRÍGUEZ, LOBATO,... Ob. Cit. p. 112.

⁸³ IBIDEM. p 124.

- b. Objeto. Asimismo, es deber de la ley hacendaria definir con la mayor exactitud posible en todos los casos, cuál es la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución.
- c. Tasa, cuota o tarifa. Resulta verdaderamente imperioso el que la norma jurídico-tributaria especifique claramente, ya sea en forma numérica o porcentual, la unidad aritmética o la fórmula matemática que deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo.
- d. Base gravable. La ley debe también señalar de manera precisa y objetiva cuál es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravables a la que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa para finar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer.
- e. Fecha de pago. Desde luego, como garantía de elemental seguridad, es necesario que la norma fiscal señale los plazos y fechas en las que los sujetos pasivos están obligados a enterar los tributos que hayan caudado, ya que dentro de un correcto régimen jurídico, los mismos deben cubrirse en fechas predeterminadas, a fin de que los causantes puedan planear y soportar razonablemente los correspondientes impactos patrimoniales.
- f. Sanciones aplicables. El poder sancionador del fisco, que normalmente se expresa a través de la imposición de multas y de cobro de recargos y gastos de ejecución, debe encontrarse perfectamente regulado por la legislación aplicable, no sólo en lo tocante al derecho del Estado para imponer tales penalidades, sino fundamentalmente en lo relativo a la tipificación de cada infracción sancionable, al señalamiento de los montos mínimos y máximo de las multas, recargos y gastos de ejecución y al establecimiento de un conjunto de reglas que limiten el ejercicio de

Derivado de las anteriores transcripciones, señalo que para Adolfo Arrijoa incluye además de los elementos básicos a la fecha de pago y las sanciones aplicables, ya que la primera la considera de vital importancia por que los impuestos deben cubrirse en fechas predeterminadas por las leyes fiscales, en cuanto a las sanciones aplicables las incluye como elementos, ya que al no cumplir con lo establecido en la ley fiscal debe haber una tipificación de cada infracción sancionable.

Ahora bien, de las anteriores transcripciones la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado al tenor siguiente:

REVISIÓN FISCAL, HIPÓTESIS PREVISTA EN LA FRACCIÓN III, INCISO B) DEL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DESECHAMIENTO DE LA, POR NO DETERMINARSE LOS ALCANCES DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS CONTRIBUCIONES.

Cuando la procedencia del recurso de revisión fiscal se funda en la fracción III, inciso b) del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, procede su desechamiento si de la resolución recurrida se advierte que no se da ese supuesto porque no se están determinando los alcances de los elementos esenciales de las contribuciones, dado que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia visible en la página 172, Volúmenes 91-96, Primera Parte, Séptima Época, cuyo rubro es "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.", determinó que esos

⁸⁴ ARRIJOA, VIZCAÍNO,... Ob. Cit. p.217.

elementos son: sujeto, objeto, base, tasa y época de pago; consiguientemente, la sentencia recurrida no determina el alcance de los elementos de la contribución, pues no precisa el sujeto, el objeto, la base, la tasa o la época de pago, sino que únicamente resuelve que las contribuciones por concepto de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, no forman parte integrante del cálculo de la proporción acreditable del impuesto sobre la renta, conforme lo dispuesto por el artículo 80-A, por lo que no se da el supuesto de procedencia en que se apoya la responsable, al no actualizarse la hipótesis prevista en el artículo 248, fracción III, inciso b) del Código Fiscal de la Federación, y en consecuencia se impone desechar el recurso de revisión interpuesto.

Registro No. 193794 Localización: Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta IX, Junio de 1999 Página: 980 Tesis: V.3o.5 A Tesis Aislada Materia(s): Administrativa. Tercer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito. Revisión fiscal 25/99. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 8 de abril de 1999. Unanimidad de votos. Ponente:

Francisco Carrillo Vera. Secretaria Miran. Consuelo Osuna Lizárraga. Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IX, abril de 1999, página 443, tesis V.1o. J/18, de rubro: "RECURSO DE REVISIÓN FISCAL. NO SE ACTUALIZA SU PROCEDENCIA CONFORME AL ARTÍCULO 248, FRACCIÓN III, INCISO B) DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CUANDO LA SENTENCIA IMPUGNADA NO DETERMINA LOS ALCANCES DE LOS ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCION.

Resulta imperativo mencionar que para Narciso Sánchez Gómez en su libro “Los Impuestos y la deuda Pública”, menciona como elementos del Impuesto al Valor Agregado a manera de comentario a los siguientes:

- a). “Sujetos pasivos: Son las personas físicas y morales que realicen actividades empresariales, por el activo que tengan, cualquier que sea su ubicación, y que sean residentes en el territorio nacional. Los residentes en el extranjero, que tengan un establecimiento permanente en el país por el activo atribuible a dicho establecimiento. Las personas distintas a las anteriores, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente. Los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en el territorio nacional para ser transformados o que ya hubieren sido transformados los bienes respectivos por algún contribuyente de este impuesto, las empresas que componen el sistema financiero por su activo no afecto a su intermediación financiera.

- b). Objeto del Impuesto: Es el activo que detentan las empresas, esto es, el conjunto de bienes, valores y derechos que integran su patrimonio como son: bienes muebles e inmuebles, edificios, bodegas, instalaciones donde se cumple el objeto social, incluyéndose la maquinaria, equipos y herramientas de trabajo, vehículos de transporte, derechos sobre patentes, marcas, los bienes dados en arrendamiento y subarrendamiento, las acciones y diversos títulos negociables entre otros instrumentos o derechos equiparables al activo o patrimonio del sujeto pasivo.

- c). La tasa del impuesto: Es el tanto por ciento que debe aplicarse sobre su base, el contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo, la tasa del 1.8% siguiendo las estipulaciones del artículo 2 de la ley en la materia.

- d). La base del impuesto: Es el valor del activo de las empresa, y para determinar esa base deben hacerse ciertas disminuciones de deudas y de otros conceptos deducibles apoyándose en las prescripciones del artículo 5 y demás relativos de la ley del Impuesto al Activo. Los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, siempre que se trate de deudas no negociables.
- e). Pagos provisionales: Serán mensuales y trimestrales, y deben hacerse a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a la generación o configuración de la obligación tributaria, para ese efecto se debe de cumplir con esta obligación conjuntamente con la que corresponde al Impuesto Sobre la Renta, para ello se deben consultar las estipulaciones de los artículos 7, 7 Bis, 7-A y 7-B de la misma Ley en consulta.
- f). Declaración y pago definitivo: Este debe hacerse entre los meses de enero y marzo de año fiscal siguiente al cierre del ejercicio fiscal si se trata de persona moral, y cuando corresponda a una persona física debe atenderse entre os meses de febrero y abril del siguiente año a la generación del tributo.
- g). Exentos o liberados de la obligación fiscal. Se trata de las siguientes personas: 1. Quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la Renta, 2. Las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos o semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes. 3. Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida conforme a la ley. 4. Personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce

temporal de bienes a las personas que tampoco sean causantes de dicho impuesto. 5. Tampoco se pagará el gravamen en el período preoperativo, ni por los ejercicios del inicio de actividades.”⁸⁵

Este autor considera como elementos de los impuestos además de los citados por los demás autores, a los Pagos Provisionales y a los Exentos o liberados de la obligación fiscal, de la cual no se comparte la idea, ya que no se considera necesaria pues al realizar pagos provisionales o estar exentos por diferentes causas, no constituyen la esencia misma del impuesto.

En este tenor de ideas, es menester aclarar que cada autor que hemos citado tiene diferentes elementos de los impuestos, pero todos coinciden en cuatro importantes los cuales son: Sujetos, Objeto, Base, Tasa o Tarifa, ya que en ellos parte la esencialidad de los elementos de los impuestos.

Delimitados los elementos que conforman a los impuestos, resulta necesario establecer quiénes son los obligados a hacer frente a las cargas tributarias, por lo que se analizarán a continuación los:

2.4. Los Sujetos Pasivos de la relación Tributaria

2.4.1. Los Contribuyentes como Sujeto Pasivo Principal

En primer plano, los sujetos pasivos de la relación tributaria, son aquellos que de manera directa causan el impuesto, al respecto Adolfo Arrijo Vizcaíno en su libro “Derecho Fiscal” menciona al sujeto pasivo contribuyente u obligado directo al tenor siguiente:

“En lo tocante a este primer tipo de causante o contribuyente, no existe ningún problema para definirlo. Es el típico sujeto pasivo es la persona física o moral,

⁸⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ,... Ob. Cit. p. 141.

nacional o extranjera , que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravable, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y/o en el extranjero, cuando en este último caso tenga establecido en México su domicilio. Por esta razón se le denomina contribuyente u obligado directo, porque sobre él recae el deber tributario, o sea, es quien específicamente se coloca dentro de la hipótesis normativa prevista en la Ley Fiscal”⁸⁶

Aunado a lo anterior Raúl Rodríguez Lobato en su libro “Derecho Fiscal” señala lo siguiente:

“La Ley tributaria mexicana acoge la separación entre titularidad de la deuda y responsabilidad del pago, por lo tanto distingue entre deudor o responsable directo y deudor o responsable indirecto, sin embargo, no define a ninguno de los dos en forma específica. En relación con el deudor directo, ya hemos dicho que el actual Código Fiscal de la Federación no lo define y respecto del responsable indirecto, el ordenamiento mencionado tampoco da una definición y sólo hace, en el artículo 26, una enumeración de quienes tienen la responsabilidad indirecta, agrupándolos a todos bajo el rubro de responsables solidarios. Por lo tanto, de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 1 y 26 del Código mencionado resulta que en México el sujeto pasivo se clasifica en deudor directo y responsable solidario.

Consideramos que tan criticable es la falta de definición del sujeto pasivo, tanto cuando es titular de la deuda como cuando es responsable del pago, o sea cuando es deudor directo y cuando es deudor indirecto, como criticable es que el Código Fiscal de la Federación indique que toda responsabilidad del pago es solidaria, pues ello significa ignorar que el origen de la responsabilidad no es siempre el mismo, circunstancia

⁸⁶ ARRIOJA, VIZCAÍNO, ... Ob. Cit. p. 192.

que se puede apreciar de la sola lectura de los casos listados en el artículo 26 del Código citado.”⁸⁷

En este tenor de ideas el contribuyente, es el principal sujeto pasivo de los tributos, y en este sentido, es el primer destinatario de las normas jurídico-tributarias, ya que al llevar a cabo directamente los hechos generadores de las contribuciones, causan el cobro del gravamen, además, son quienes con cargo a su patrimonio contribuyen a sufragar los gastos públicos. Situaciones que no se presentan en los casos de los sujetos secundarios quienes como se verán a continuación, llegan a colocarse en tales situaciones debido a una serie de circunstancias que en nada se relacionan con la realización del propio hecho imponible.

2.4.2. Los Sujetos Pasivos Secundarios

No obstante que la calidad principal de deudor son aquellas personas que causan el impuesto, también existen otras modalidades, en este sentido Adolfo Arrijo Vizcaíno en su libro “Derecho Fiscal” menciona como sujetos pasivos secundarios a los siguientes: Sujetos Pasivos Obligado Solidario, Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o Por Sustitución y al Sujeto Pasivo Obligado Por Garantía, los cuales a mayor claridad se analizarán de la siguiente manera.

Sujetos Pasivos Obligado Solidario

“Se le define como la persona, física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado

⁸⁷ RODRÍGUEZ, LOBATO,... Ob. Cit. p. 156.

directo y a elección del fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo.”⁸⁸

En este tenor de ideas, el responsable solidario, como cualquier otro sujeto pasivo, puede ser una persona física o moral, nacional o extranjera, residente o no en México, además el sujeto pasivo solidario establece o mantiene una relación jurídica.

Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución

Adolfo Arrijoa señala la definición de Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución de la siguiente manera:

“Podemos definir como aquélla persona, generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador del tributos o contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo.”⁸⁹

En este tenor de ideas, Margain Manautou al respecto nos señala lo siguiente:

“El responsable por sustitución es aquel que, en virtud de una disposición de la ley, es responsable del pago del crédito fiscal, no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc.”⁹⁰

⁸⁸ IBIDEM. 192.

⁸⁹ IBIDEM. p.194.

⁹⁰ MARGAIN, MANAUTOU ... Ob. Cit. p. 292.

Derivado de lo anterior el sujeto pasivo sustituto siempre debe encontrarse investido de la facultad legal de autorizar, certificar, o autenticar determinados actos jurídicos generadores de tributos o contribuciones.

Sujeto Pasivo Obligado por Garantía

Adolfo Arrijoa Vizcaíno en su libro “Derecho Fiscal” menciona al Sujeto Pasivo Obligado por Garantía, al tenor siguiente.

“Podemos definirlo como la persona física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último y cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente.”⁹¹

Además Margain Manautou al Sujeto Pasivo Obligado por Garantía, lo menciona de la siguiente manera:

“Son responsables por garantía, tanto los que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario, por el responsable contribuyente.”⁹²

Derivado de las anteriores transcripciones el obligado por garantía puede ser una persona física o moral, asimismo, el sujeto pasivo por garantía se adquiere como consecuencia de un acto de libre manifestación de la voluntad.

⁹¹ ARRIJOA, VIZCAÍNO, ... Ob. Cit. p. 196.

⁹² MARGAIN, MANAUTOU, ... Ob. Cit. p. 292.

A diferencia del sujeto pasivo principal, las normas fiscales prevén la posibilidad de hacer efectivo el cobro de créditos fiscales a personas distintas a las que lo causan por lo que previamente al estudio de estas figuras, es menester señalar lo que la doctrina define como responsabilidad:

Para el Instituto de Investigaciones Jurídicas, en su “Diccionario Jurídico Mexicano” la señala al tenor siguiente:

“El concepto de responsabilidad ha sido objeto de muchas controversias entre juristas. Existen un sinnúmero de teorías que explican sus fundamentos y alcances. Prácticamente todos los teóricos del derecho coinciden en señalar que responsabilidad constituye un concepto jurídico fundamental. Sin embargo, la noción de responsabilidad no es exclusiva del discurso jurídico. Responsabilidad se usa en el discurso moral y religioso, así como en el lenguaje ordinario.

La voz responsabilidad proviene de respondere que significa Inter. Alia, prometer, merecer, pagar. Así responsalis significa el que responde (fiador). En un sentido más restringido “responsum (responsable) significa, el obligado a responder de algo o de alguien Respondere se encuentra estrechamente relacionada con spondere, la expresión solemne en la forma de la stipulatio, por la cual alguien asumía una obligación (Gayo,) así como sponsio, palabra que designa la forma más antigua de obligación.”⁹³

2.4.3. La Responsabilidad Solidaria

José Isauro López López en su “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal” la responsabilidad Solidaria, la define de la siguiente manera:

⁹³ “INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS”,... Ob. Cit. p. 2824.

“Obligación contraída por una persona de cubrir un pago a nombre o por cuenta de otra. “

Por su parte el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, señala quienes serán sujetos responsables solidarios con los contribuyentes, a saber:

“Son responsables solidarios con los contribuyentes:

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.
- III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

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

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

bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
 - b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
 - c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
 - d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.
- IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.
- V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

- VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.
- VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.
- VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.
- X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte de interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este Artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.
- XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o

haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

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

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

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

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

- XVI. (Se deroga).

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

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

Ahora bien, respecto al Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, la fracción III del artículo 3 de la Ley de la materia, señala quienes son los responsables solidarios al tenor siguiente:

“Son solidariamente responsables del pago del impuesto establecido en esta ley:

I.- Quienes por cualquier título, adquieran la propiedad, tenencia o uso del vehículo, por el adeudo del impuesto que en su caso existiera, aún cuando se trate de personas que no están obligadas al pago de este impuesto.

II.- Quienes reciban en consignación o comisión para su enajenación vehículos, por el adeudo del impuesto que en su caso existiera.

III. Las autoridades federales, estatales o municipales competentes, que autoricen el registro de vehículos, permisos provisionales para circulación en traslado, matriculas, altas, cambios o bajas de placas o efectúen la renovación de los mismos, sin haberse cerciorado de que existan adeudos por este impuesto, correspondiente a los últimos cinco años, salvo en los casos en que el contribuyente acredite que se encuentra liberado de esta obligación”.

De la anterior cita, se desprende que tanto las autoridades federales, estatales o municipales competentes, son solidariamente responsables en el pago del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

2.4.4. La Responsabilidad Sustituta

Para José Isauro López López en su “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal” la responsabilidad Sustituta es también denominada como responsabilidad subsidiaria, y se define al tenor siguiente:

“Aquella que se obtiene en segundo término, siempre que el obligado principal no pueda pagar o no alcance a cubrir el adeudo, en este último caso, la responsabilidad será por la parte restante.”

Para el Instituto de Investigaciones Jurídicas en su “Diccionario Jurídico Mexicano”, señala la definición de Responsabilidad por Sustitución al tenor siguiente:

“La responsabilidad por sustitución o responsabilidad sustituta se da respecto de aquellas personas que ejercen un control sobre el sujeto pasivo de la obligación fiscal y en razón de ellos, la ley les impone la

obligación de retener o recaudar la contribución originándose la responsabilidad principal a su cargo, para el caso de incumplimiento.”⁹⁴

Derivado de lo anterior, se desprende que la responsabilidad por sustitución es aquella donde ciertas personas que tienen un vínculo jurídico con el sujeto pasivo retienen o recaudan la contribución.

2.4.5. La Responsabilidad Objetiva

Para Rafael de Pina Vara en su “Diccionario de Derecho” la Responsabilidad Objetiva:

“Es aquella que emana de un riesgo creado, que se traduce en un evento dañoso, de cuyas consecuencias perjudiciales, está obligada a responder la persona que, en cierto modo, se encuentra en situación de recibir algún beneficio de la actividad susceptible de ocasionar daño.”⁹⁵

Adolfo Arrijo Vizcaíno en su libro “Derecho Fiscal” menciona la Responsabilidad Objetiva al tenor siguiente:

“La responsabilidad objetiva se presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de la ley como sujeto pasivo obligado directo de las contribuciones o tributos que haya dejado insolutos el propietario anterior y que graven a dicho bien o negociación.

Resultaría incorrecto, como lo pretenden algunos autores, considerar a esta figura jurídico-tributario como un quinto tipo de sujeto pasivo. En realidad, pensamos que se trata de una de tantas formas en las que una

⁹⁴ “INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS”,... Ob. Cit. p. 2834.

⁹⁵ DE PINA, VARA,... Ob. Cit. p.443.

persona, física o moral, nacional o extranjera puede colocarse dentro de las hipótesis normativas establecidas por las leyes tributarias.

La responsabilidad fiscal de referencia recibe el nombre de “objetiva” en atención a que existe y se fija en función de un objeto (el bien o la negociación) y no de una persona.”⁹⁶

En consecuencia, la responsabilidad objetiva, es aquella que opera como instrumento protector del interés fiscal, ya que también por este medio el fisco procura garantizar la debida y oportuna percepción de todos los ingresos tributarios que requiere para sufragar los gastos públicos.

Derivado de las anteriores transcripciones y enfocando el análisis al tema en estudio, se resume a que la responsabilidad solidaria para el caso del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos se aplica tanto al contribuyente como al adquirente, en caso de que el fisco le requiera al adquirente, éste tiene la posibilidad de exigir el cobro al causante del impuesto por la vía civil.

Mientras que en la responsabilidad por sustitución, el adquirente se colocaría en el lugar o posición jurídica del contribuyente, por ende, el fisco sólo puede cobrar la contribución al responsable sustituto (adquirente).

Por último, en lo que respecta a la responsabilidad objetiva, el fisco puede hacer efectivo un crédito fiscal sobre los bienes con independencia de la persona que los tenga en su poder es decir, es deudor del crédito fiscal el dueño o poseedor del bien.

⁹⁶ ARRIOJA, VIZCAÍNO,... Ob. Cit. p. 200.

CAPÍTULO TERCERO

EL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS

3.1 Los Impuestos en el Sistema Impositivo Mexicano

En el sistema tributario mexicano, los impuestos son aquellos que representan la mayor parte de los ingresos del Estado, dada tal importancia se analizará este concepto de la siguiente manera:

3.1.1. Los Impuesto en la Ley de Ingresos de la Federación de 2008

La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2008, fue publicada el 7 de diciembre de 2007, en el Diario Oficial de la Federación. La cual en su artículo 1 establece lo siguiente:

“Artículo 1. En el ejercicio fiscal de 2008, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

I Impuestos:

- 1 Impuesto sobre la Renta
- 2 Impuesto Empresarial a Tasa Única
- 3 Impuesto al Valor Agregado
- 4 Impuesto Especial sobre Producción y Servicios:
 - A Gasolinas, diesel para combustión automotriz

- a) Artículo 2º-A, fracción I
- b) Artículo 2º-A, fracción II
- B Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:
 - c) Bebidas alcohólicas
 - d) Cervezas y bebidas refrescantes
- B Tabacos labrados
- C Juegos y sorteos
- 5 Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos
- 6 Impuesto sobre Automóviles Nuevos
- 7 Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación
- 8 Impuesto a los rendimientos petroleros
- 9 Impuesto al Comercio
 - D A la Importación
 - E A la Exportación
- 10 Impuesto a los Depósitos en Efectivo
- 11 Accesorios.”

Derivado del precepto legal anteriormente citado, se efectuará un estudio general de cada uno de ellos.

1.- Impuesto sobre la Renta

Para José Isauro López López en su “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal” señala lo siguiente:

“Contribución Federal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002 en vigor a partir del 1 de enero de 2002, grava los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, a cargo de las personas físicas y morales.”⁹⁷

La palabra renta proviene de la raíz latina reddita, que significa utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa, o que de ella se cobra, Ingreso que produce el trabajo, una propiedad o un derecho sobre alguna cosa o actividad, una

⁹⁷ LÓPEZ, LÓPEZ... Ob. Cit. p.146.

inversión de capital, dinero o privilegio, precio que en dinero o en especie paga el arrendatario.

EL artículo 1 de la ley del Impuesto sobre la Renta establece lo siguiente:

“Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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

Derivado del precepto legal anteriormente citado, los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos es lo que ha dado lugar al impuesto sobre la renta, por su esencia, grava los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en México, y los residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza que genera las utilidades, ganancias o capitales se encuentra ubicada dentro del territorio nacional, se trata de la contribución más importante desde el punto de vista de recaudación que se ha instituido en nuestro país.

Un rasgo distintivo entre el concepto de renta y el de ingreso es que el primero es el genero y el segundo la especie, esto es, se entiende por renta la suma de todos los ingresos, por lo que la renta de una persona es global y puede estar integrada por la suma de varios ingresos provenientes de diversas fuentes, como pueden ser: industriales, comerciales, artesanales, pesca, agricultura , ganadería, prestación de servicios técnicos o profesionales, percepción de intereses, etc. si bien, en algunos supuestos, puede usarse renta como sinónimo de ingresos, debe aclararse, que este último término es parte de aquél, por lo que

el sinónimo específico de renta es el ingreso global o general que percibe el sujeto pasivo por su trabajo, por su capital o por la combinación de ambos.

2.- Impuesto Empresarial a Tasa Única

Este impuesto es de nueva creación, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de Octubre de 2007, entrando en vigor el 1 de enero de 2008, abrogando a la Ley del impuesto al Activo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988.

La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en su artículo 1 se define al tenor siguiente:

“Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

- I. Enajenación de bienes.
- II. Prestación de servicios independientes.
- III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.

El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.”

En este tenor, el IETU grava a las personas físicas y morales residentes en territorio Nacional por los ingresos que obtengan tanto en México como en el extranjero y a los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México por los ingresos atribuibles al establecimiento.

Resulta Imperativo señalar, que la base del impuesto es la diferencia entre los ingresos obtenidos relacionados con las actividades que la ley del Impuesto al Valor Agregado considera enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y uso o goce temporal de bienes menos las erogaciones efectivamente pagadas para la adquisición de bienes, prestación de servicios independientes y uso o goce temporal de bienes utilizados para realizar o administrar las actividades gravadas, comercializar, producir bienes y servicios gravados, así como algunos otros gastos.

Cabe mencionar que el IETU se calcula por ejercicios fiscales, sin embargo, se deberán realizar pagos provisionales mensuales acumulando los ingresos percibidos del inicio del ejercicio al final de cada mes, menos las deducciones autorizadas, lo cual podría dar lugar a sobrepagos del impuesto, dependiendo de cómo estén financiadas las operaciones de las empresas.

Es menester señalar que la reforma fiscal de 2008 es eminentemente recaudatoria y requiere, para el adecuado cumplimiento por parte de los contribuyentes, de la implementación de controles, así como, para algunas empresas, cambios en sus procesos de ventas y adquisiciones para evitar sobrepagos de gravámenes.

3.- Impuesto al Valor Agregado

Para José Isauro López López en su “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal” señala la siguiente definición de Impuesto al Valor Agregado:

“Contribución Federal no acumulativa publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978 y en vigor a partir del 1 de enero de 1980.”⁹⁸

En la Ley del impuesto al Valor Agregado, en su artículo 1 cita las personas obligadas al pago del impuesto al tenor siguiente:

“Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando los valores que señala esta Ley, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese

⁹⁸ LÓPEZ, LÓPEZ,... Ob. Cit. p. 146.

pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.”

Por ende, el impuesto al Valor Agregado, es un gravamen que recae sobre las transacciones comerciales relativas a enajenación de bienes, prestación de servicios en forma independiente, por conceder el uso o goce temporal de bienes o por la importación de bienes y servicios, las que en su conjunto representan el hecho generador de la obligación contributiva.

También en un sentido estricto se sostiene que el Impuesto al Valor Agregado, es una prestación fiscal al consumo de bienes y servicios, o las ventas de tales insumos, bienes actos o satisfactores.

4.- Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

Este impuesto fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980, entrando en vigor en toda la República Mexicana el 1 de enero de 1981, estando como Presidente de la República José López Portillo, en este tenor, se trata de una categoría de contribuciones encuadrada dentro del rubro de impuestos al consumo, que tiene una estrecha relación con el impuesto al Valor Agregado y con los relativos al comercio exterior, de tal manera que su determinación, control y recaudación no deja de ir de la mano con aquellos.

El artículo 1 Y 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios señala lo siguiente:

“Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

- I. La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación, definitiva, de los bienes señalados en esta Ley.

II. La prestación de los servicios señalados en esta Ley.

El impuesto se calculará aplicando a los valores a que se refiere este ordenamiento, la tasa que para cada bien o servicio establece el artículo 2o. del mismo o, en su caso, la cuota establecida en esta Ley.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación del impuesto especial sobre producción y servicios y, en su caso, pagarlo y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley.

El impuesto a que hace referencia esta Ley no se considera violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.

Artículo 2o.- Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas siguientes:

- I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:
 - A) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:
 1. Con una graduación alcohólica de hasta 14°G.L..... 25%
 2. Con una graduación alcohólica de más de 14° y hasta 20°G.L. 30%
 3. Con una graduación alcohólica de más de 20°G.L. 50%
 - B) Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables. 50%
 - C) Tabacos labrados:
 1. Cigarros. 160%
 2. Puros y otros tabacos labrados. 160%
 3. Puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a -
mano.30.4%

- D) Gasolinas: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2o.-A y 2o.-B de esta Ley.
 - E) Diesel: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2o.-A y 2o.-B de esta Ley.
 - F) (Se deroga)
 - G) (Se deroga)
 - H) (Se deroga)
- II. En la prestación de los siguientes servicios:
- A) Comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de los bienes señalados en los incisos A), B) y C) de la fracción I de este artículo. En estos casos, la tasa aplicable será la que le corresponda a la enajenación en territorio nacional del bien de que se trate en los términos que para tal efecto dispone esta Ley. No se pagará el impuesto cuando los servicios a que se refiere este inciso, sean con motivo de las enajenaciones de bienes por los que no se esté obligado al pago de este impuesto en los términos del artículo 8o. de la misma.
 - B) Realización de juegos con apuestas y sorteos, independientemente del nombre con el que se les designe, que requieran permiso de conformidad con lo dispuesto en la Ley Federal de Juegos y Sorteos y su Reglamento, los que realicen los organismos descentralizados, así como la realización de juegos o concursos en los que el premio se obtenga por la destreza del participante en el uso de máquinas, que en el desarrollo de aquéllos utilicen imágenes visuales electrónicas como números, símbolos, figuras u otras similares, que se efectúen en el territorio nacional. Quedan comprendidos en los juegos con apuestas,

aquéllos en los que sólo se reciban, capten, crucen o exploten apuestas. Asimismo, quedan comprendidos en los sorteos, los concursos en los que se ofrezcan premios y en alguna etapa de su desarrollo intervenga directa o indirectamente el azar.20%.”

Derivado de los artículos en cita, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, es una prestación de índole federal, que debe pagarse con carácter general y obligatorio cuando la situación jurídica o de hecho de las personas físicas y morales coincida con la hipótesis normativa, y su nacimiento se configura al efectuarse los hechos, actos u operaciones relacionados con la enajenación de bienes, prestación de servicios o por importar bienes y servicios en la ley respectiva.

5.- En relación al Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, se analizará a fondo más adelante.

6.- Impuesto sobre Automóviles Nuevos

En el periodo presidencial de Ernesto Zedillo Ponce de León, se publica la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996, la cual entro en vigor el 1 de enero de 1997.

La Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos en su artículo 1 se establece al tenor siguiente:

“Artículo 1o.- Están obligados al pago del impuesto sobre automóviles nuevos establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos siguientes:

- I. Enajenen automóviles nuevos. Se entiende por automóvil nuevo el que se enajena por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.
- II. Importen en definitiva al país automóviles, siempre que se trate de personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.

Para los efectos de lo dispuesto en las fracciones anteriores, los automóviles importados por los que se cause el impuesto establecido en esta Ley, son los que corresponden al año modelo posterior al de aplicación de la Ley, al año modelo en que se efectúe la importación, o a los 10 años modelo inmediato anteriores.”

Derivado del precepto legal antes citado, se desprende que la base es el importe de la enajenación del automóvil nuevo de producción nacional o el de la importación definitiva al país.

7.- Impuesto Sobre Servicios Expresamente declarados de Interés Público por ley, en los que intervengan Empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

La Ley del impuesto sobre Servicios Expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan Empresas Concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1968, siendo Presidente Constitucional Gustavo Díaz Ordaz.

La ley en cita en su artículo 1, se establece al tenor siguiente:

"ARTICULO 1o.- El impuesto a que esta Ley se refiere grava el importe total de los pagos que se efectúen por los servicios prestados por empresas que funcionen al amparo de concesiones federales para el uso de bienes del dominio directo de la Nación, cuando la actividad del concesionario esté declarada expresamente de interés público por la ley. El objeto del impuesto comprenderá:

a).- Los pagos al concesionario;

b).- Los pagos a las empresas que por arreglos con el concesionario contraten los servicios y presten los que sean complementarios;

c).- Los pagos a cualquiera otra empresa que intervenga entre el que cubra el costo total del servicio y el concesionario".

Derivado de la anterior transcripción, las cantidades estimadas a recaudar dentro de la Ley de Ingresos para el ejercicio Fiscal 2008, en relación con este impuesto es de 0.0, es decir no habrá pagos que se efectúen por los servicios prestados por empresas que funcionen al amparo de concesiones federales para el uso de bienes del dominio directo de la Nación.

8.- Impuesto a los rendimientos petroleros

Este impuesto tiene como sujeto activo al gobierno federal, pues se trata de una contribución que recae sobre los ingresos o rendimientos provenientes de la producción y explotación del petróleo, y en esa virtud compete a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público requerir, controlar y administrar esta obligación contributiva.

El sujeto pasivo, es el organismo público descentralizado conocido como "Petróleos Mexicanos" y sus organismos subsidiarios que establece la ley que forman parte de la Administración Pública Federal que tienen la obligación de aportar dicha prestación al fisco federal, como consecuencia de sus rendimientos, utilidades o ganancias percibidas por sus actividades empresariales o mercantiles.

En este tenor de ideas la Ley Orgánica de Petróleos Mexicanos y organismos subsidiarios en su artículo 1, se establece al tenor siguiente:

“Artículo 1º.- El Estado realizará las actividades que le corresponden en exclusiva en las áreas estratégicas del petróleo, demás hidrocarburos y petroquímica básica, por conducto de Petróleos Mexicanos y de los organismos descentralizados subsidiarios en los términos que esta Ley establece, y de acuerdo con la Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo y sus reglamentos.”

9.- Impuesto al Comercio Exterior

Los Impuestos al comercio exterior, son contribuciones establecidas por el Congreso de la Unión, mediante la expedición de leyes, con carácter general, obligatorio e impersonal que tienen por objeto gravar el tránsito de cosas, bienes, mercancías, insumos, medios de transporte y servicios que entran o salen del territorio nacional, y que se conocen como de importación y exportación, llevando finalidades fiscales y extrafiscales, pues por un lado, buscan reunir fondos para cubrir el gasto público, y por el otro, regular y proteger la economía de los mexicanos, la salubridad y la seguridad pública, impulsar el comercio exterior de México, regular los movimientos migratorios y preservar la soberanía nacional.

Para José Isauro López López en su “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal” señala la siguiente definición de Impuesto al Comercio Exterior:

“Gravamen por la importación y/o exportación de bienes o servicios.”⁹⁹

La ley del Comercio Exterior fue publicada el 27 de julio de 1993 en el Diario Oficial de la Federación, entrando en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, estando al frente del Ejecutivo Federal Carlos Salinas de Gortari.

“Artículo 1o.- La presente Ley tiene por objeto regular y promover el comercio exterior, incrementar la competitividad de la economía nacional, propiciar el uso eficiente de los recursos productivos del país, integrar adecuadamente la economía mexicana con la internacional, defender la planta productiva de prácticas desleales del comercio internacional y contribuir a la elevación del bienestar de la población.”

⁹⁹ LOPEZ, LOPEZ, Ob. Cit. p. 146.

En este tenor de ideas, se trata de un gravamen privativo de la Federación, de conformidad con el marco constitucional y legal que lo regula, cuyo hecho generador se sustenta en el tránsito de bienes, personas, servicios y demás cuestiones conexas a esos movimientos o transacciones de índole internacional, y que vienen a cubrir una importante función de la actividad financiera pública y de seguridad económica, social y política de los mexicanos

10.- Impuesto a los Depósitos en Efectivo

Este impuesto es de nueva creación, la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, fue publicada el 1 de octubre de 2007 en el Diario Oficial de la Federación, entrando en vigor el 1 de julio de 2008, decreto promulgado por el Ejecutivo Federal Felipe Calderón Hinojosa.

“Artículo 1. Las personas físicas y morales, están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley respecto de todos los depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera, que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tengan a su nombre en las instituciones del sistema financiero.

No se considerarán depósitos en efectivo, los que se efectúen a favor de personas físicas y morales mediante transferencias electrónicas, traspasos de cuenta, títulos de crédito o cualquier otro documento o sistema pactado con instituciones del sistema financiero en los términos de las leyes aplicables, aún cuando sean a cargo de la misma institución que los reciba.”

Por ende, este impuesto a partir del 1 de julio de 2008 gravará los depósitos bancarios realizados por las personas físicas y morales en efectivo, mayores a 25,000 pesos, o su equivalente en moneda extranjera, a la tasa del 2%.

Una vez señalados cuales son los ingresos para el ejercicio fiscal vigente (2008), es menester señalar que existe una clasificación atendiendo a la propia naturaleza de los impuestos, la cual se abordará al tenor siguiente:

3.1.2. Los Impuestos Directos en México

Este tipo de impuestos, son aquellos que gravan de manera directa al causante en general sobre sus utilidades o rendimientos que éste obtenga, en este punto Adolfo Arrijoa en su libro “Derecho Fiscal” señala la siguiente definición de Impuestos Directos:

“Son los que inciden sobre utilidades o rendimientos. Como ejemplo, podemos citar al Impuesto sobre la Renta que tiene por objeto gravar las utilidades o rendimientos que obtengan las sociedades mercantiles, las personas físicas, los residentes en el extranjero y las personas físicas que realicen actividades empresariales, de fuentes de riqueza ubicadas en México.”¹⁰⁰

Raúl Rodríguez Lobato en su libro “Derecho Fiscal”, cita los impuestos Directos e Indirectos al tenor siguiente:

“Directos e indirectos. Esta clasificación parece ser más de carácter económico que jurídico y presenta el grave problema de su imprecisión, lo que con toda facilidad mueve a confusión, sin embargo es una de las más manejadas en el campo de la hacienda pública y a ella se hace frecuente referencia al hablar de los impuestos. No existe un criterio uniforme para distinguir a los impuestos directos y a los indirectos, de ahí la imprecisión que hemos mencionado.”¹⁰¹

Resulta imperativo señalar, que de acuerdo a las transcripciones mencionadas con anterioridad los impuestos directos son aquellos que tienen por objeto gravar ganancias, utilidades o rendimientos, como son:

- Impuesto sobre la Renta,
- Impuesto Empresarial a Tasa Única,
- Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos,
- Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

3.1.3. Los Impuestos Indirectos en nuestro Sistema Impositivo

¹⁰⁰ ARRIJOA, VIZCAÍNO,... Ob. Cit. p. 514.

¹⁰¹ RODRÍGUEZ, LOBATO,... Ob. Cit. p. 67.

Por otro lado, existe otra clasificación que atiende en el mayor de los casos, a operaciones de consumo, al respecto Adolfo Arrijoja en su libro “Derecho Fiscal” señala la siguiente definición de Impuestos Indirectos:

“Son los que van a gravar operaciones de consumo”. El caso típico de un tributo indirecto lo tenemos en el Impuesto al Valor Agregado, el que invariablemente ha obedecido a esta clasificación no sólo en México, sino en todos los países en donde se ha establecido, toda vez que tiene por objeto gravar una serie de operaciones de consumo, como pueden ser, entre otras, la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

Además el mismo autor menciona el comentario siguiente:

“Hasta hace algunos años se había considerado que los tributos directos son aquellos que no son susceptibles de repercutirse o trasladarse a terceras personas, en tanto que los indirectos sí poseen esa posibilidad traslativa. Sin embargo, como atinadamente sostiene el mismo Margain Manautou: “En la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera, que todavía predomina, sobre todo en la enseñanza, considera que el impuesto directo es aquel que no es repercutible y el indirecto el que sí lo es. La corriente moderna, que está respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Hugh Dalton, Giannini, etc., estima que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente: que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos.”¹⁰²

Derivado de lo anterior, los impuestos indirectos son aquellos que inciden sobre ingresos provenientes de operaciones de consumo, como son entre otros:

- Impuesto especial sobre Producción y Servicios,
- Impuesto sobre Automóviles Nuevos,
- Impuesto al Valor Agregado.

3.2. El Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos

3.2.1. Concepto de Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos

Antes de entrar a lo medular del concepto del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, se hará mención de manera general el antecedente del citado impuesto en estudio.

¹⁰² ARRIJOJA, VIZCAÍNO,... Ob. Cit. p. 514.

En el sexenio de Adolfo López Mateos, se expide la Ley Federal del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles, el 28 de diciembre de 1962, la cual entra en vigor el 1 de enero de 1963, dando participaciones en los rendimientos del impuesto a las entidades federativas. En 1975 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, desconcentra las funciones del gobierno federal para el control, cobro y exigibilidad del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles a las entidades federativas.

Para 1980, estando como Presidente de México José López Portillo, se crea una nueva Ley Federal del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980, la cual entro en vigor el 1 de enero de 1981. Esta ley es la que actualmente se encuentra en vigor.

Esta ley, a través de los años ha tenido diversas reformas, adiciones y derogaciones, derivadas de las condiciones económicas, sociales y políticas, como ejemplo tenemos el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

“Los Estados Adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no mantendrán en vigor impuestos locales o municipales sobre tenencia o uso de vehículos...”¹⁰³

Este artículo estuvo vigente hasta el mes de diciembre de 1996, el cual fue reformado, entrando en vigor el nuevo artículo el 1 de enero de 1997, el cual a la letra dice:

“Las entidades federativas podrán establecer impuestos locales o municipales sobre tenencia o uso de vehículos sin perjuicio de continuar adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.”¹⁰⁴

Una vez realizado un estudio general de los antecedentes del impuesto en mención, y para estar en posibilidad de desentrañar y llegar al fondo del presente estudio, es menester establecer previamente los conceptos de tenencia y vehículo:

Para Rafael de Pina Vara, en su libro “Diccionario de Derecho” menciona la definición de tenencia:

“Ocupación y posesión actual y material de una cosa. Posesión de un derecho o cosa inmaterial. Posesión precaria.”¹⁰⁵

¹⁰³ “Ley del Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos,”... Ob. Cit. p. 50.

¹⁰⁴ IBIDEM p. 1072.

¹⁰⁵ DE PINA, VARA,... Ob. Cit. p. 470.

Es decir, existe la tenencia de un bien mueble o inmueble cuando existe la posesión sobre la cosa.

Respecto a la definición de vehículo, la Ley del Registro Público Vehicular señala lo siguiente:

Para los efectos de esta ley se considera vehículo:

“Artículo 2. Fracción X. Vehículos: Los automotores, remolques y semirremolques terrestres, excepto los ferrocarriles, los militares y aquellos que por su naturaleza sólo pueden ser destinados a usos agrícolas e industriales.”¹⁰⁶

Además, la Ley de Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos equipara a vehículos los siguientes:

“Artículo 1

...

“Séptimo párrafo: Para los efectos de esta ley, también se consideran automóviles, a los ómnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda.”¹⁰⁷

Para el “Diccionario Enciclopédico Larousse 2008”, significa lo siguiente:

“Del latín vehiculum de vehere que quiere decir llevar a cuestas, llevar en carro. Medio de transporte terrestre, aéreo o acuático.”¹⁰⁸

Asimismo, el artículo 7 de la propia Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, define a los siguientes conceptos al tenor siguiente:

- I. Marca, las denominaciones y distintivos que los fabricantes de automóviles y camiones dan a sus vehículos para diferenciarlos de los demás.
- II. Año modelo, el año de fabricación o ejercicio automotriz comprendido, por el periodo entre el 1 de octubre del año anterior y el 30 de septiembre del año que transcurra.
- III. Modelo, todas aquellas versiones de la carrocería básica, con dos, tres, cuatro o cinco puertas que se deriven de una misma línea. Por carrocería básica se entenderá, el conjunto de piezas metálicas o

¹⁰⁶ “Ley del Registro Público Vehicular.” Editorial Porrúa, Vigésimonovena, edición, México, 2000, p. 34.

¹⁰⁷ “Ley del Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos,”... Ob. Cit. p. 1064.

¹⁰⁸ “Diccionario Enciclopédico Larousse 2008,” editorial ediciones larousse, Decimacuarta edición, Colombia 2008, p. 1026.

de plásticos, que configuran externamente a un vehículo y de la que derivan los diversos modelos.

IV. Versión, cada una de las distintas presentaciones comerciales que tiene un modelo.

V. Línea:

- a) Automóviles con motor de gasolina o gas hasta de 4 cilindros.
- b) Automóviles con motor de gasolina o gas de 6 u 8 cilindros.
- c) Automóviles con motor diesel.
- d) Camiones con motor de gasolina, gas o diesel.
- e) Tractores no agrícolas tipo quinta rueda
- f) Autobuses integrales.
- g) Automóviles eléctricos.”¹⁰⁹

Ahora bien, del precepto legal antes citado, se infiere lo siguiente respecto al Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

“Es aquella contribución señalada por ministerio de ley a cargo de las personas físicas o morales que tengan o usen un vehículo automotor, que se causan por año calendario o parte proporcional tratándose de vehículos importados o nuevos.”

3.2.2. Principales características del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos

En particular el impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos de referencia, tiene las características siguientes:

1. Es un impuesto directo, ya que las cualidades de sujeto pasivo y pagador del tributo recaen en la misma persona, y no se traslada el monto del gravamen a terceras personas como sucede en los impuestos indirectos, por ende, el sujeto pasivo, es la persona física o moral que es el propietario o poseedor del vehículo, en la ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos utiliza el término como tenedor o usuario.

¹⁰⁹ “Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos”, ... Ob. Cit., p.1067.

2. Fines fiscales y extrafiscales. Desde el punto de vista fiscal, se considera que al momento de instituirse el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, el legislador dejó asentado en la exposición de motivos de su ley, que se busca incrementar la recaudación de ingresos para sufragar el gasto público.

En cuanto a los fines extrafiscales, es menester mencionar que se busca darle seguridad jurídica a los propietarios de los vehículos automotores en sus diversas categorías y condiciones estipuladas en ley, ya que es fundamental proteger el patrimonio relacionado con tales vehículos, ante el incremento de la delincuencia organizada sobre todo en las grandes urbes en donde a diario se manifiestan los robos en forma considerable de unidades o autopartes.

3. Es un tributo de fuente concurrente que puede ser establecido para la Federación, Entidades Federativas y Municipios, ya que en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se encuentra reservada a favor de la Federación, es decir, tanto el Congreso de la Unión, como las legislaturas locales en la esfera de su competencia, pueden instituir el impuesto en estudio.
4. Es un impuesto real, toda vez que el legislador al establecerlo no le interesaron las condiciones económicas de los contribuyentes, sino más bien el hecho generador del gravamen, es decir la tenencia o uso de vehículos automotores.
5. Es un impuesto objetivo, ya que la obligación contributiva recae primordialmente sobre la tenencia o uso de vehículos señalado de manera expresa en ley, ya que el fisco federal le interesa garantizar el monto de la prestación fiscal con el secuestro del vehículo en caso de incumplimiento de tal deber por el sujeto pasivo o responsable solidario.
6. Se trata también de un impuesto al capital o al patrimonio de las personas físicas o morales, representado por el valor del vehículo, según

la marca, el año modelo, modelo, versión, línea, equipo opcional o de lujo, de producción nacional o nacionalizado.

3.2.3. Elementos del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos

3.2.3.1 Sujetos

Como primer elemento, existe un sujeto activo, en este impuesto es el gobierno federal, porque es el acreedor de la obligación fiscal y por ello tiene el deber y la facultad de determinar, controlar y exigir su cumplimiento.

1. El sujeto activo del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, es la Federación, en virtud de que se encuentra previsto en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2008, sin embargo las funciones operativas de administración de dicha contribución, se delegaron a las entidades federativas a través de Convenios de Colaboración Administrativa en materia Fiscal.,

Para tal efecto y siendo el caso del Estado de México, se otorgan Incentivos económicos, señalados en la cláusula DÉCIMANOVENA fracción IX del CONVENIO DE COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL FEDERAL QUE CELEBRAN EL GOBIERNO FEDERAL POR CONDUCTO DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y EL GOBIERNO DEL ESTADO DE MÉXICO, que establece lo siguiente:

“100% de la recaudación del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, excepto aeronaves, su actualización, recargos, multas, honorarios por notificación, gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, que se obtengan en su territorio, por la realización de las funciones operativas de administración de dicho impuesto.”

1. Como segundo elemento, se encuentran los sujetos pasivos del tributo que nos ocupa es decir, son las personas físicas y morales tenedoras o usuarias de vehículos a que se refiere la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Ello es así, pues en la parte conducente del referido artículo 1 establece lo siguiente:

“Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales tenedoras o usuarias de los vehículos a que se refiere la misma.

Para los efectos de esta Ley, se presume que el propietario es tenedor o usuario del vehículo....”

De la anterior cita, se desprende que el sujeto pasivo de la relación tributaria son las personas físicas y morales tenedoras o usuarias de un vehículo.

Cabe mencionar, que no obstante que en el primer párrafo quedaron claramente precisados los sujetos pasivos del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, el legislador consideró también a las personas que se ostentan como propietarios de vehículos, mediante la presunción legal de que la propiedad trae consigo la tenencia o uso de un vehículo automotor, lo que en otras palabras significa, que aún y cuando una persona no tenga ni use un vehículo, con el simple hecho de que haya sido registrado ante la autoridad fiscal, ostentándose como propietario del mismo, está obligado a su pago.

Lo anterior, resulta inexacto pues como anteriormente se mencionó el presupuesto para ser sujeto pasivo del gravamen es “que la situación en que se ubica coincida con la que se señala como hecho generador”, es decir, que en materia del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, el sujeto pasivo debe tener o usar un vehículo automotor, lo que a contrario sensu quiere decir que si no se sitúa en dicha hipótesis no causa el impuesto y en consecuencia no está obligado a su entero.

Ahora bien, a mayor abundamiento es menester definir lo que para el Instituto de Investigaciones Jurídicas en su “Diccionario Jurídico Mexicano”, es persona:

“El concepto de persona jurídica tiene una larga y complicada historia. Es el fruto de una lenta y fatigosa elaboración conceptual, en la cual se refleja toda la historia de la dogmática y la experiencia jurídica. Los varios significados de persona, los de su equivalente griego, y sus derivaciones modernas han sido objeto de muchas controversias entre filósofos, juristas, filólogos y teólogos. En la actualidad persona jurídica es un término altamente técnico con el cual los juristas normalmente se refieren a una entidad dotada de existencia jurídica, susceptible de ser titular de derechos subjetivos, facultades, obligaciones y responsabilidades jurídicas.”¹¹⁰

¹¹⁰ “INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS”, ... Ob. Cit. p. 2394.

Para Rafael de Pina Vara en su “Diccionario de Derecho”, Persona Física es:

“Persona física: Llamada también natural, es el ser humano, hombre o mujer, el derecho moderno no admite la posibilidad de la existencia de una persona que carezca de la capacidad jurídica en abstracto.”¹¹¹

Aunado a lo anterior, este mismo autor establece la definición de persona Moral o también llamada Persona Jurídica Colectiva, al tenor siguiente:

“Persona Moral: Entidad Formada para la realización de los fines colectivos y permanentes de los hombres, a la que el derecho objetivo reconoce capacidad para tener derechos y obligaciones.”¹¹²

Al respecto, el artículo 25 del Código Civil Federal, señala quienes son Personas Morales:

“Artículo 25.- Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.”

Robustece lo anterior, lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos en su artículo 2, que señala:

“La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, deberán pagar el

¹¹¹ DE PINA, VARA, ... Ob. Cit. p. 405

¹¹² IDEM.

impuesto que establece esta Ley, con las excepciones que en la misma se señalan, aún cuando de conformidad con otras leyes o decretos no estén obligados a pagar impuestos federales o estén exentos de ellos.”¹¹³

La responsabilidad solidaria es otra forma de pagar el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos dentro de ellas se encuentra inclusive las autoridades Federales, Estatales o Municipales competentes, que autoricen el registro de vehículos, matrículas, altas, cambios, o bajas de placas o efectúen la renovación de los mismos, sin haberse cerciorado de que no existan adeudos por la misma contribución.

También son responsables solidarios quienes por cualquier título, adquieran la propiedad, tenencia o uso del vehículo, por el adeudo del impuesto que en su caso existiera, aun cuando se trate de personas que no están obligadas al pago del mismo gravamen. Y además quienes reciban en consignación o comisión para su enajenación vehículos, por el adeudo del impuesto que en su caso existiera, además las autoridades Federales, Estatales o Municipales competentes que autoricen el registro de vehículos.

La Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos en su artículo 3 señala lo siguiente:

“Son solidariamente responsables del pago del impuesto establecido en esta Ley:

- I.- Quienes por cualquier título, adquieran la propiedad, tenencia o uso del vehículo, por el adeudo del impuesto que en su caso existiera, aún cuando se trate de personas que no están obligadas al pago de este impuesto.
- II.- Quienes reciban en consignación o comisión para su enajenación vehículos, por el adeudo del impuesto que en su caso existiera.
- III.- Las autoridades federales, estatales o municipales competentes, que autoricen el registro de vehículos, permisos provisionales para circulación en traslado, matrículas, altas, cambios o bajas de placas o efectúen la renovación de los mismos, sin haberse cerciorado que no existan adeudos por este impuesto, correspondiente a los últimos cinco años, salvo en los casos en que el contribuyente acredite que se encuentra liberado de esta obligación.

¹¹³ “Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos”, ... Ob. Cit., p.1065.

Las autoridades federales, estatales o municipales competentes, solamente registrarán vehículos cuyos propietarios se encuentren domiciliados en su territorio.”¹¹⁴

3.2.3.2. Objeto

Como tercer elemento tenemos al objeto, el artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre Tenencia o uso de Vehículos referido, en sus párrafos primero y segundo, cita:

“... tenedoras o usuarias de los vehículos a que se refiere la misma.”

Para los efectos de esta Ley, se presume que el propietario es tenedor o usuario del vehículo...”

De los renglones anteriormente transcritos, se desprende que la materia sobre la cual el legislador decidió someter la imposición del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos es sobre la tenencia o uso de los vehículos, y no así la propiedad del vehículo, es decir, que quienes tengan o usen automóviles, omnibuses, camiones y tractores tipo quinta rueda, aeronaves, embarcaciones, veleros, esquí acuático motorizado, motocicleta acuática, tabla de oleaje con motor, automóviles eléctricos y motocicleta, entre otros, estará obligado a satisfacer la obligación tributaria.

En ese sentido, si bien resulta indiscutible que el objeto de las contribuciones y en particular en materia del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, es el tener o usar un vehículo automotor, resulta inexacto precisar en su párrafo segundo del citado artículo, que los propietarios de vehículos, por ostentar esa calidad deberán satisfacer su entero.

Ello es así, pues siguiendo la lógica citada en el sentido de que el objeto del impuesto es el hecho previsto por la norma de cuya realización surge el nacimiento

¹¹⁴ IDEM.

de la obligación tributaria, es inconcuso sostener que la tenencia o el uso de un vehículo está condicionada a la propiedad del mismo.

Es decir, si bien es cierto que podría presumirse al tenedor o usuario de un vehículo como propietario, no menos verdadero lo es que éste no es argumento suficiente para obligarlo a su pago, máxime que existen situaciones que hacen que dicho supuesto no siempre se cumpla como en el caso de un robo en el que a pesar de no tener el uso o la tenencia, la propiedad nunca se pierde.

3.2.3.3. Base Gravable

Al caso que nos ocupa, la cuantía sobre la que se determina el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, será el valor total del vehículo, que es el precio de enajenación del fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado, importador, empresas comerciales con registro ante la Secretaría de Economía como empresa para importar autos usados o comerciantes en el ramo de vehículos, según sea el caso, al consumidor, incluyendo el equipo que provenga de fábrica o el que el enajenante le adicione a solicitud del consumidor, incluyendo las contribuciones que se deban pagar con motivo de la importación, a excepción del Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1-A de la Ley del el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Por lo tanto, la base del impuesto se determina de acuerdo al valor de la unidad, sus características, capacidad o peso, y desde luego, según la marca, año modelo o de fabricación, versiones, tomando en cuenta las presentaciones comerciales y de carrocería básica con dos, tres, cuatro o cinco puertas que deriven de una misma línea.

Es menester comentar, que tratándose de automóviles importados, el precio de enajenación incluye el Impuesto General de Importación adicionado con el monto de las contribuciones que tengan que pagarse con motivo de esa transacción, con excepción del Impuesto al Valor Agregado.

Si la entrada al país del vehículo la realiza una persona física o moral que no es fabricante ni distribuidor autorizado, el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos se calculará sobre el valor que se considere para efectos del Impuesto General de Importación.

En conclusión, la base resulta de diversas circunstancias de acuerdo con el tipo de vehículos, en el caso de transporte terrestre, automóviles, automóviles

eléctricos, camiones, ómnibuses y tractores no agrícolas tipo quinta rueda, será el precio de enajenación del fabricante, ensamblador o distribuidor al consumidor, incluyendo el equipo opcional, sin considerar descuentos, rebajas, ni bonificaciones, adicionado con los impuestos cubiertos por la enajenación o importación.

En relación al transporte aéreo, la base, es el peso total, adicionado con la carga máxima de despegue al nivel del mar. Por el transporte acuático, para gravar la tenencia de veleros y otras embarcaciones se deben hacer las operaciones aritméticas respectivas.

3.2.3.4. Tasa o Tarifa

De conformidad con el artículo 5º de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, se establece lo siguiente:

“Artículo 5. Tratándose de automóviles, omnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda, el impuesto se calculará como a continuación se indica:

I.- En el caso de automóviles nuevos, destinados al transporte hasta de quince pasajeros, el impuesto será la cantidad que resulte de aplicar al valor total del vehículo, la siguiente:

Límite Inferior \$	Límite Superior \$	Cuota Fija \$	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior %
0.01	477,347.76	0.00	3.0
477,347.77	918,629.24	14,320.43	8.7
918,629.25	1,234,739.54	52,711.92	13.3
1,234,739.55	1,550,849.83	94,754.59	16.8
1,550,849.84	En adelante	147,861.11	19.1

La tabla anterior fue publicada en el Diario Oficial de la Federación en fecha 9 de enero de 2008, entrando en vigor al día siguiente de su publicación.

Tratándose de automóviles blindados, excepto camiones, la tarifa a que se refiere esta fracción, se aplicará sobre el valor total del vehículo, sin incluir el valor del material utilizado para el blindaje. En ningún caso, el impuesto que se tenga que pagar por dichos vehículos, será mayor al que tendrían que pagarse por la versión de mayor precio de enajenación de un automóvil sin blindaje del mismo modelo y año. Cuando no exista vehículo sin blindar que corresponda al mismo modelo, año o versión del automóvil blindado, el impuesto para este último, será la cantidad que resulte de aplicar al valor total del vehículo, la tarifa establecida en esta fracción, multiplicando el resultado por el factor de 0.80.

Último párrafo (Se deroga).

II.- (Se deroga).

III.- (Se deroga).

IV.- Para automóviles nuevos destinados al transporte de más de quince pasajeros o efectos cuyo peso bruto vehicular sea menor a 15 toneladas y para automóviles nuevos que cuenten con placas de servicio público de transporte de pasajeros y los denominados "taxis", el impuesto será la cantidad que resulte de aplicar el 0.245% al valor total del automóvil. Cuando el peso bruto vehicular sea de 15 a 35 toneladas, el impuesto se calculará multiplicando la cantidad que resulte de aplicar el 0.50% al valor total del automóvil, por el factor fiscal que resulte de dividir el peso bruto máximo vehicular expresado en toneladas, entre 30. En el caso de que el peso sea mayor de 35 toneladas se tomará como peso bruto máximo vehicular esta cantidad.

Para los efectos de esta fracción, peso bruto vehicular es el peso del vehículo totalmente equipado incluyendo chasis, cabina, carrocería, unidad de arrastre con el equipo y carga útil transportable.

V.- Tratándose de automóviles de más de diez años modelo anteriores al de aplicación de esta Ley, el impuesto se pagará a la tasa del 0%.

Para los efectos de este artículo, se entiende por vehículos destinados a transporte de más de 15 pasajeros o para el transporte de efectos, los camiones, vehículos Pick Up sin importar el peso bruto vehicular, tractores no agrícolas tipo quinta rueda, así como minibuses, microbuses y autobuses integrales, cualquiera que sea su tipo y peso bruto vehicular”.

En el citado precepto de manera primigenia se establece un rango para el pago del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, con base en una estructura de rangos, una cuota fija y una tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior.

Ahora bien, respecto de vehículos nuevos, la base será el valor total del automóvil, aún tratándose de automóviles blindados excepto camiones.

Por lo que respecta a lo vehículos contemplados en la fracción IV del artículo en estudio, la tasa consistirá en la “cantidad de aplicar el 0.245% al valor total del automóvil.

Cuando el peso bruto vehicular sea de 15 a 35 toneladas, el impuesto se calculará multiplicando la cantidad que resulte de aplicar el 0.50% al valor total del automóvil, por el factor fiscal que resulte de dividir el peso bruto máximo vehicular expresado en toneladas, entre 30. En el caso de que el peso sea mayor de 35 toneladas se tomará como peso bruto máximo vehicular esta cantidad.

Ahora bien, tratándose de vehículos usados, automóviles de hasta 15 pasajeros con antigüedad de hasta 9 años se sujetarán al factor de depreciación, señalado en el artículo 15-C de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículo, se establece:

“Artículo 15-C.- Tratándose de automóviles de fabricación nacional o importados, de hasta nueve años modelo anteriores al de aplicación de esta Ley, destinados al transporte de hasta quince pasajeros, el impuesto será el que resulte de aplicar el procedimiento siguiente:

a) El valor total del automóvil se multiplicará por el factor de depreciación, de acuerdo al año modelo del vehículo, de conformidad con la siguiente:

Años de antigüedad	Factor de depreciación
1	0.850
2	0.725
3	0.600
4	0.500
5	0.400
6	0.300
7	0.225
8	0.150
9	0.075

b) La cantidad obtenida conforme al inciso anterior, se actualizará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14-C de esta Ley; al resultado se le aplicará la tarifa a que hace referencia el artículo 5o. de esta Ley.

Para efectos de la depreciación y actualización a que se refiere este artículo, los años de antigüedad se calcularán con base en el número de años transcurridos a partir del año modelo al que corresponda el vehículo.”

3.2.3.5. Periodo de Pago

Por ministerio de ley, en específico del artículo 1 tercer párrafo el pago de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, se establece al tenor siguiente:

“Artículo 1o.-

...

Los contribuyentes pagarán el impuesto por año de calendario durante los tres primeros meses ante las oficinas autorizadas, salvo en el caso de vehículos nuevos o importados, supuesto en el que el impuesto deberá calcularse y enterarse en el momento en el cual se solicite el registro del vehículo, permiso provisional para circulación en traslado o alta del vehículo. El impuesto se pagará en las oficinas de la entidad en que la autoridad federal, estatal, municipal o del Distrito Federal autorice el registro, alta del vehículo o expida el permiso provisional para circulación en traslado, de dicho vehículo. Para aquellos vehículos que circulen con placas de transporte público federal, el impuesto se pagará en las oficinas correspondientes al domicilio fiscal que el contribuyente tenga registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Los contribuyentes de este impuesto no están obligados a presentar, por dicha contribución, la solicitud de inscripción ni los avisos del registro federal de contribuyentes. No obstante lo dispuesto en este párrafo, los contribuyentes que se encuentren inscritos en el citado registro para efectos del pago de otras contribuciones, deberán anotar su clave correspondiente en los formatos de pago de este impuesto.”

Del significado gramatical anterior, dicha contribución deberán de enterarla los contribuyentes por año de calendario, durante los tres primeros meses del año ante las oficinas autorizadas, salvo en el caso de vehículos nuevos o importados, debe calcularse y enterarse, en el momento en el cual se solicite el registro del vehículo, permiso provisional para circulación en traslado o alta del vehículo.

Algo importante de resaltar es que dicha obligación debe cumplirse en las oficinas de la entidad en que la autoridad Federal, Estatal, Municipal o del Distrito Federal autorice el registro del vehículo.

En aquellos casos, en que los vehículos circulen con placas de transporte público federal, el impuesto se pagará en las oficinas correspondientes al domicilio fiscal que el contribuyente tenga registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, como es bien sabido el impuesto es de causación anual pero para el caso de vehículos nuevos o importado; la ley prevé el procedimiento que regula el pago proporcional a este impuesto, aplicando el factor correspondiente establecido en el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos señalado con antelación.

No obstante que el tema en estudio es en relación al gravamen federal sobre tenencia o uso de vehículos, resulta imperativo señalar que en relación al Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos Automotores (estatal) previsto en los artículos 60, 60-Bis y 61 del Código Financiero del Estado de México y Municipios, se prevé lo siguiente:

“Artículo 60. Están obligadas al pago de este impuesto, las personas físicas y jurídicas colectivas propietarias o poseedoras de vehículos automotores de más de diez años modelo de fabricación o ejercicio automotriz, anteriores al año fiscal de que se trate.

El impuesto se pagará anualmente mediante declaración, dentro de los tres primeros meses de cada año.

Artículo 60-Bis. Se encuentran obligados al pago de este impuesto, las personas que reciban en comisión, consignación o transmitan para su enajenación vehículos automotores de más de diez años modelo de fabricación o ejercicio automotriz, anteriores al año fiscal de que se trate.

Artículo 61. Este impuesto se determinará como sigue:

- I. En el caso de vehículos de uso particular, la determinación será atendiendo al número de cilindros del motor, conforme a lo siguiente:

NÚMERO DE CILINDROS	TARIFA
Hasta 4	\$216
De 5 a 6	\$647
De más de 6	\$808

- II. En el caso de motocicletas, motonetas, trimotos y cuatrimotos, se pagará una cuota de \$269.
- III. En el caso de vehículos destinados al transporte público de pasajeros, se pagará una cuota de \$672.

Tratándose de vehículos de servicio público de transporte de pasajeros que pasen a ser de servicio particular, no pagarán el impuesto previsto en esta sección en el año que esta circunstancia ocurra, siempre y cuando se encuentren al corriente en el pago de esta contribución.

- IV. En el caso de vehículos de carga o de arrastre, con placas de servicio particular o de servicio público, se pagará una cuota de \$150, por cada tonelada o fracción de capacidad de carga, o de arrastre, según corresponda. Si se acredita con la tarjeta de circulación respectiva que el vehículo se utiliza en actividades agropecuarias, no pagará este impuesto.”

De los artículos transcritos, se observa que dicho tributo de naturaleza estatal guarda una gran similitud con el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos de naturaleza federal, es decir, que aún y cuando existen elementos que hacen pensar que se trata de un mismo tributo, no debemos dejar pasar inadvertido que también existen otros que hacen de cada contribución una distinción muy marcada, como son:

1. Tanto el sujeto activo como el pasivo de la relación tributaria son los mismos, con la diferencia del año modelo del vehículo, es decir la contribución será estatal cuando se trate de vehículos automotores de más de diez años modelo de fabricación o ejercicio automotriz, y será federal cuando dicho vehículo sea menor a diez años modelo de fabricación o ejercicio automotriz.

Robustece lo anterior, lo dispuesto en la fracción V del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, que dispone:

“Tratándose de automóviles de más de diez años modelo anteriores al de aplicación de esta Ley, el impuesto se pagará a la tasa del 0%”.

Por tal motivo, si bien es cierto en materia federal los automóviles de más de diez años están gravados a tasa 0%, no menos lo es que los vehículos de más de diez años modelo de fabricación o ejercicio automotriz estarán obligados al pago de la contribución estatal.

2. El objeto del impuesto federal y estatal, en ambos casos es la tenencia o el uso del vehículo.
3. La base gravable del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos Automotores (estatal), depende del uso que se le dé al vehículo, pudiendo ser de uso particular, público e incluso motocicletas.
4. Periodo de Pago.- Dentro de los tres primeros meses de cada año.

3.2.4. Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y la Coordinación Fiscal

En este orden de ideas, cito el artículo en el cual las Entidades Federativas y los Municipios tienen participación en el impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

La Ley de Coordinación Fiscal en su artículo 2, se establece al tenor siguiente:

“Noveno párrafo:

Las entidades que estén adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y que hubieran celebrado con la Federación convenios de colaboración administrativa en materia del impuesto Federal sobre Tenencia o Uso de Vehículos, donde se estipule la obligación de llevar un registro estatal vehicular, recibirán el 100% de la recaudación que se obtenga por concepto de este impuesto, del que corresponderá cuando menos el 20% a los municipios de la entidad, que se distribuirá entre ellos en la forma que determine la legislatura respectiva.”¹¹⁵

Por consiguiente, el registro estatal vehicular se integrará con datos de los vehículos de los contribuyentes que porten placas de la circunscripción territorial de cada entidad federativa, concretamente deben asentar, marca, año modelo, número de cilindro, número de motor, el cual es su momento ya se estudio.

El Registro Público Vehicular estará conectado a los medios o sistemas que al efecto determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general, para intercambio de información.

¹¹⁵ “Compilación de legislación Fiscal”, Servicio de Administración Tributaria, Secretaria de Hacienda y Crédito Público, Tercera edición, México, D.F.2006. p. 2.

Actualmente se cobra en base a la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos vigente, la cual su última reforma fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 2007, y se establece al tenor siguiente:

“DECRETO por el que se abroga la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la República.

FELIPE DE JESÚS CALDERÓN HINOJOSA, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:

Que el Honorable Congreso de la Unión, se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO

“EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DECRETA:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS.

ARTÍCULO TERCERO.- Se ABROGA la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS

ARTÍCULO CUARTO.- El artículo tercero de este Decreto entrará en vigor el 1o. de enero de 2012.

En caso de que, en términos de lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos vigente hasta el 31 de diciembre de 2011, antes de la fecha señalada en el párrafo anterior las entidades federativas que establezcan impuestos locales sobre tenencia o uso de vehículos respecto de vehículos por los que se deba cubrir el impuesto federal contemplado en la ley que se

abroga, se suspenderá el cobro del impuesto federal correspondiente en la entidad federativa de que se trate.

Las obligaciones derivadas de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos que se abroga conforme al artículo anterior de este Decreto, que hubieran nacido durante su vigencia por la realización de las situaciones jurídicas previstas en dichos ordenamientos, deberán ser cumplidas en las formas y plazos establecidos en los mismos y en las demás disposiciones aplicables.¹¹⁶

En este tenor de ideas, en el año 2005, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió una resolución en la que se considera que dicho impuesto no viola precepto alguno de la constitución, por lo que es totalmente legal.

Aunado a lo anterior, la última reforma y abrogación es de trascendental importancia ya que este impuesto deja de ser un impuesto federal, entrando en vigor a partir del 1 de enero de 2012, para dejar como opción a cada entidad federativa para el cobro de dicho impuesto.

La abrogación de la Ley, ha sido consecuencia de tema de campaña política tanto por parte de candidatos presidenciales como de aspirantes a gubernaturas, que en más de una ocasión han propuesto que la Ley del Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos fuera abrogada, siendo el caso más reciente el del ahora presidente Felipe Calderón Hinojosa.

3.3. La violación al principio de proporcionalidad tributaria en el caso de robo o siniestro que sufra el contribuyente

Hoy en día, es de explorado derecho establecer que los sujetos pasivos de la relación tributaria en materia del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, son los tenedores o usuarios de vehículos automotores, presumiendo que los propietarios de los mismos son tenedores o usuarios.

No obstante lo anterior, en la praxis existen algunas controversias suscitadas entre el estado y los contribuyentes del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos de entre los cuales destacan desde mi punto de vista los que a continuación desarrollamos, en forma previa al problema que hemos elegido para su resolución en este trabajo de investigación.

¹¹⁶ <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>.

3.3.1. Problemas que en la práctica se dan con respecto a contribuyentes de este impuesto y el fisco

En la vida real, he tenido conocimiento por las labores propias de mi trabajo, que los contribuyentes, y otros que no deberían ya serlo, han tenido una serie de problemas a través de los cuales se les ha venido afectando su esfera jurídica, la mayoría de las veces, por desconocimiento e ignorancia de las propias normas legales, en este caso, de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

En seguida se desarrollaran algunos de los que me parecen son los más significativos, en tanto que soportarán la resolución de la hipótesis elegida en este trabajo de investigación.

A) Comprobar el valor total del vehículo cuando el contribuyente presenta una Refactura.

En este inciso, en la práctica existen casos de contribuyentes del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, que presentan a la autoridad fiscal una refactura y no así la factura original de sus vehículos, en la cual, en la mayoría de los casos contiene un importe menor al de la factura original, lo anterior ocasiona que en virtud de que la base gravable del impuesto es el valor total del vehículo (contenido en la factura), al ser menor, el pago de la contribución sea de igual manera menor.

B) ¿Tratándose de la enajenación del vehículo, quien es sujeto obligado al pago de la contribución?

En este punto, es menester señalar que existen casos de contribuyentes que al enajenar su vehículo, argumentan no estar obligados al pago a partir de que lo transmiten, aduciendo que en todo caso, deberá ser el nuevo propietario (adquirente), quien deba hacer frente a la obligación fiscal a partir del mes siguiente al en que se dio la enajenación.

C) La introducción de la presunción legal del propietario como tenedor o usuario del vehículo.

Este caso es muy importante para entender de mejor manera el problema que hemos elegido para nuestra investigación, pues su entendimiento no permite comprender mejor el contenido de los diferentes casos especiales que se dan en la práctica con relación a la aplicación de este impuesto por parte de las autoridades.

En nuestro país, la forma normal como los gobernados realizan sus transacciones de compra y venta de sus automóviles usados se da mediante un contrato verbal, ya que el vendedor regularmente anuncia en el periódico que su automóvil lo pone a la venta y para ello señala las características del mismo, y su precio.

Sin embargo, años después de que se da la compra-venta de ese automóvil, las autoridades fiscales de las entidades federativas realizan requerimientos de pago del Impuesto sobre Tenencia o Uso De Vehículos, pero no al comprador, sino al vendedor, cuando este ya por lógica no goza de la tenencia ni el uso de este automóvil.

Las razones que se dan para que se realice el cobro del impuesto al vendedor y no al comprador, son dos principalmente:

a) Porque el vendedor no da de baja de su propiedad el vehículo, porque desafortunadamente, parecer ser que el contribuyente mexicano lo ignora, o bien, porque es apático para realizar este tipo de gestiones administrativas.

Si bien es cierto que no es clara la obligación del contribuyente de dar la baja de su carro para liberarse de cualquier obligación posterior que pueda

sufrirse en relación al automóvil vendido, es muy oportuno que los gobernados realicen este tipo de gestiones para que no tengan problemas ni cargas futuras.

b) Porque normalmente el fisco estatal no tiene forma de localizar al comprador, toda vez que el vendedor no conocía al comprador, y como el enlace se dio por medio del periódico, toda la transacción se realiza principalmente en un solo día.

De esta manera, el vendedor no sabe a ciencia cierta ni el nombre completo del comprador, ni su domicilio, pues desafortunadamente la regla general es que la transacción se lleve a cabo a través de un contrato de compra-venta pero verbal, por lo que no queda constancia escrita de la misma.

Por estas razones, el legislador consideró oportuno, para que las autoridades fiscales correspondientes, estuvieran en condiciones oportunas de realizar el cobro de este impuesto, introducir en la ley una presunción legal en el artículo 1º, segundo párrafo, de la Ley de este impuesto, y que dice:

“Art. 1. ...

Para los efectos de esta Ley, se presume que el propietario es tendero o usuario del vehículo.”

Como se puede observar de la anterior transcripción, se trata de una presunción, que sin lugar a duda, es de naturaleza relativa y no absoluta, es decir, es una presunción *juris tantum*, que admite prueba en contrario.

Antes de continuar con la explicación de esta presunción, es importante manifestar que en la Ley, se contemplan dos situaciones completamente diferentes, a saber:

a) La primera, que se encuentra establecida en el primer párrafo, del artículo 1, de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, en el que se señala claramente cuál es el objeto imponible del impuesto, y

b) La segunda, que como ya se dijo, se establece en el artículo 1, segundo párrafo, de esta Ley y que introduce de forma ajena una presunción legal, pero que en principio no es parte del objeto imponible original.

Para mejor comprensión, en este momento, y por su importancia para este trabajo, pasamos a desarrollar ambas situaciones.

Con respecto al objeto imponible de este impuesto, que como bien lo dice Sainz de Bujanda, se define como ya lo dijimos en el capítulo anterior, como la “la realidad económica sujeta a imposición”, tenemos que este elemento esencial de los impuestos se concreta en la sujeción de la tenencia o uso de vehículos.

Sin embargo, para comprender mejor este objeto, es importante mencionar que lo que la ley grava es, no la propiedad, sino la simple posesión, pues la tenencia no es otra cosa que un tipo de posesión, a mayor abundamiento es menester precisar la distinción de lo que es propiedad, posesión, tenencia y uso, en el orden siguiente:

Respecto a la definición de propiedad, José Isauro López López en su obra Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal la de la siguiente manera:

“Es el derecho o facultad que una persona tiene sobre algo”.¹¹⁷

De igual forma, Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, aporta la siguiente definición de propiedad:

¹¹⁷ LOPEZ, LOPEZ, ... Ob. Cit. p. 237.

“Es el derecho de goce y disposición que una persona tiene sobre bienes determinados, de acuerdo con lo permitido por las leyes, y sin perjuicio de tercero (arts. 830 a 853 del Código Civil para el Distrito Federal).

Este derecho reviste formas muy variadas y cada día está siendo sometido a más limitaciones, especialmente en cuanto a su disfrute por el titular”.¹¹⁸

Por lo que respecta a la Posesión, Rafael de Pina Vara o define al tenor siguiente:

“Es el poder de hecho ejercido sobre una cosa. // Goce de un Derecho”. (arts. 790 a 829 del Código Civil para el Distrito Federal)”.¹¹⁹

Ahora bien, para Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara la tenencia se define en los siguientes términos:

“Es la ocupación y posesión actual y material de una cosa. // Posesión de un derecho o caso inmaterial. // Posesión precaria.”¹²⁰

Finalmente, por lo que hace a la definición del uso, debe entenderse de la siguiente manera:

“Es el derecho a percibir de los frutos de la cosa ajena los que baste a las necesidades del usuario y de su familia. // Norma de naturaleza y consuetudinaria que, una vez reconocida por el legislador, entra a formar parte del ordenamiento positivo (art. 1049 a 1056 del Código Civil para el Distrito Federal)”¹²¹.

En resumen, partiendo de la idea anterior, respecto a que la posesión es una forma de propiedad, se debe entender que ésta última implica el ejercicio de las facultades jurídicas más amplias, es decir, al titular se le atribuye un poder directo e inmediato sobre un objeto o bien, dado que tiene la capacidad de usar, gozar y disponer de él (ius utendi, fruendi y abutendi).

En esa lógica, la posesión a diferencia de la propiedad es una situación de hecho que si bien es cierto implica el control físico o material del objeto o bien, no menos verdadero lo es que el poseedor no tiene la facultad de disponer de el mismo.

¹¹⁸ DE PINA, VARA, ... Ob. Cit. p. 422.

¹¹⁹ IBIDEM p. 411.

¹²⁰ IBIDEM p.470.

¹²¹ IBIDEM. p. 489.

Es así, que resulte ilógico atribuirle a los propietarios de los vehículos la calidad de sujetos pasivos aún y cuando éstos ya no tengan ni usen los automóviles, como lo es en el caso de robo del vehículo, máxime que de acuerdo a las definiciones anteriormente citadas, la tenencia y el uso aluden a situaciones actuales para ocupar y percibir los frutos del objeto o bien.

De esta forma, surge aquí la necesidad de mencionar que el objeto imponible en este impuesto, está completamente relacionado con la responsabilidad objetiva.

Es necesario aquí recordar que en el Código Fiscal de la Federación de 1938, se establecían literalmente tres tipos de responsabilidades para los sujetos pasivos secundarios, es decir, aquellos que sin haber realizado el hecho imponible, deben pagar el impuesto por disposición de la ley.

No obstante, tal y como ya lo dije en el capítulo segundo, en el actual Código Fiscal de la Federación de 1981, que es el vigente, ya no se encuentran los tres tipos de responsabilidades, sino que el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, señala específicamente a los responsables solidarios, y en apariencia ya no existe la responsabilidad sustituta.

Ahora bien, una vez que se entiende la relación entre la tenencia y la responsabilidad objetiva, volvemos a la introducción de la presunción legal de que el propietario es tenedor o usuario del vehículo automotor de que se trate, pues si no se introduce esta presunción, las autoridades fiscales no podrían realizar actos de molestia a los propietarios, porque la propiedad no estaría grabada por el objeto imponible del impuesto, por lo tanto, es necesario para la autoridad hacendaria prever esta presunción.

3.3.2. El problema que se presenta en el Impuesto sobre Tenencia o Uso De Vehículos, en el caso de robo o siniestro que sufren los automovilistas

Lo anteriores problemas que se han comentado en torno a este impuesto, nos ayudan mucho para tratar de explicar de mejor manera el siguiente problema que hemos elegido para la resolución de la presente Tesis, y que es el caso que se da cuando los contribuyentes que sufrieron el robo o siniestro del vehículo el fisco les cobra el impuesto, a pesar de que por causas ajenas, no pudieron estar disfrutando ni de la tenencia ni del goce del vehículo.

Al no tener conocimiento de tales circunstancias, las autoridades fiscales estatales requieren su entero ya que tienen en su padrón vehicular vigentes las matriculas de esos vehículos que en su momento fueron robados o siniestrados.

Al momento de requerir el pago de contribuciones omitidas por este concepto, los contribuyentes se excepcional del pago argumentando que no son tenedores o usuarios y en su caso ni propietarios de dichos vehículos, lo que provocó que las autoridades fiscales estatales efectuaran consultas sobre situaciones reales y concretas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto del Servicio de Administración Tributaria, dando nacimiento a criterios que en términos del artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal, son de observancia general y obligatorios para las Entidades Federativas, artículo que señala lo siguiente:

“Artículo 14.- Las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales. En contra de los actos que realicen cuando actúen de conformidad con este precepto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público conservará la facultad de fijar a las entidades y a sus Municipios los criterios generales de interpretación y de aplicación de las disposiciones fiscales y de las reglas de colaboración administrativa que señalen los convenios y acuerdos respectivos.”

Aunado a lo anterior, en el CONVENIO DE COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL FEDERAL QUE CELEBRAN EL GOBIERNO FEDERAL POR CONDUCTO DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y EL GOBIERNO DEL ESTADO DE MÉXICO en las cláusulas IV y XXVI, se señala lo siguientes:

“CUARTA:

Las facultades de la Secretaría, que conforme a este Convenio se delegan a la entidad, serán ejercidas por el gobernador de la entidad o por las autoridades fiscales de la misma que, conforme a las disposiciones legales locales, estén facultadas para administrar ingresos federales.

A falta de las disposiciones a que se refiere el párrafo anterior, las citadas facultades serán ejercidas por las autoridades fiscales de la propia entidad, que realicen funciones de igual naturaleza a las mencionadas en el presente Convenio, en relación con ingresos locales.

Mediante pacto expreso con la Secretaría, la entidad, por conducto de sus municipios, podrá ejercer, parcial o totalmente, las facultades que se le confieren en este Convenio.

Para el ejercicio de las facultades conferidas, la Secretaría y la entidad convienen en que esta las ejerza en los términos de la legislación federal aplicable”.

“VIGÉSIMASEXTA

La Secretaría ejercerá las facultades de planeación, programación, normatividad, verificación y evaluación de las actividades e ingresos coordinados. La entidad podrá formular propuestas sobre la determinación de sus metas, así como de los actos de fiscalización para la programación conjunta a través de los Comités de Programación.

...

III. Normatividad: Las disposiciones que se emitan a través de instructivos, circulares, manuales de procedimientos y de operación, resoluciones de carácter general y criterios que regulan los ingresos federales materia de este Convenio, así como la aplicación del mismo, entre otras, las que señalen el manejo del sistema de compensación de fondos y rendición de cuenta comprobada. La Secretaría escuchará la opinión de la entidad tratándose de la normatividad operativa, a fin de que, de ser procedente, se incorpore a los ordenamientos federales respectivos”.

Ahora bien, uno de los primeros pronunciamientos del citado Servicio de Administración Tributaria es en el sentido de considerar como obligatorio el pago del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos por el ejercicio fiscal corriente, aun cuando el hecho imponible de la contribución hubiere dejado de existir, es el derivado de la consulta realizada por el Estado de Chiapas, mediante oficio número

325-SAT-IV-C-5366 de fecha 13 de noviembre de 1998, transcrita al tenor siguiente:

CONSULTA

“CHIAPAS. Pago del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos (ISTUV), en el caso de bajas en el registro estatal de automóviles, de vehículos robados o declarados inservibles por daños, siniestros o pérdida total, cuando éstos son recuperados o rehabilitados posteriormente por el contribuyente o, en su caso, por la aseguradora.

Ello en virtud de que durante ese tiempo el contribuyente o la aseguradora no tuvieron la posesión o el uso de dichos vehículos”.

CRITERIO SOSTENIDO POR EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

“De la lectura del artículo 1° de la Ley del ISTUV, se desprenden los siguientes conceptos:

Son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o morales tenedoras o usuarias de los vehículos comprendidos en la ley, esto es, por presunción legal, las personas propietarias de vehículos.

El impuesto se puede causar en tres momentos, según el caso: al inicio del año; al adquirirse un vehículo nuevo, o al asignarse un vehículo a los funcionarios o empleados de las personas físicas o morales que enajenan al público vehículos nuevos o importados.

El impuesto deberá pagarse por año de calendario durante los tres primeros meses ante las oficinas autorizadas, excepto cuando se adquiera un vehículo nuevo después de los tres primeros meses del

año calendario, y cuando las personas físicas o morales que enajenan vehículos al público, los asignen a su servicio o al de sus funcionarios o empleados, casos en los cuales, el impuesto deberá pagarse a más tardar dentro de los 15 días siguientes a aquél en que los vehículos fueron adquiridos o asignados.

Derivado de lo anterior, resulta que las personas propietarias o usuarias de vehículos al momento de causación del impuesto están obligadas al pago del mismo, independientemente de que dicho vehículo hubiese sido robado o siniestrado durante el plazo de pago o después del mismo.

Sin embargo, el criterio que al respecto ha sostenido esta Administración General, es el de recomendar al contribuyente lo siguiente:

Transmitir la propiedad del vehículo a una aseguradora y que ésta se convierta en deudora solidaria, o bien, que libere al propietario anterior del pago del impuesto adeudado mediante la liquidación del mismo.

Que en el mismo ejercicio del robo o siniestro liquide el impuesto correspondiente a dicho ejercicio y dé de baja el automóvil, de conformidad con la fracción III del artículo 3° de la Ley del ISTUV, con los convenios de colaboración administrativa correspondientes, así como con los lineamientos dictados por las propias entidades federativas.

Ello, en el entendido de que la baja del vehículo únicamente deberá proceder en el caso de que el propietario acredite el pago del impuesto, siendo solidariamente responsable de dicho pago, la autoridad que realice la baja sin haberse cerciorado del cumplimiento de esta obligación.

En este sentido, no existiría obligación de pagar el impuesto durante el periodo en que el vehículo se encuentre dado de baja en el registro

vehicular, en virtud de que en tal circunstancia no existiría objeto del impuesto, ya que la Ley del ISTUV grava la tenencia o uso del vehículo propiedad de una persona física o moral y en esta situación no se actualizarían los supuestos jurídicos que determinan el objeto del impuesto.

Para efectos del párrafo anterior, deberá entenderse que el periodo en que no existe obligación de pagar el impuesto, será el comprendido únicamente por el año o años de calendario completos, sin considerar las fracciones de los mismos.

Ahora bien, si el vehículo dado de baja es recuperado o rehabilitado, se deberá pagar el impuesto a partir de ese momento. Dicho pago deberá realizarse por el año calendario completo, independientemente del momento en que se recupere el vehículo, ello, en virtud de que el ISTUV es un impuesto anual que se paga anticipadamente y la ley no prevé ningún procedimiento que regule el pago proporcional para vehículos usados, como en el caso de automóviles nuevo”.

Asimismo, mediante oficio número C-1159/2001 de fecha 4 de diciembre del 2001, el Servicio de Administración Tributaria emitió en el mismo sentido, la contestación a la consulta realizada por el Estado de México, al tenor siguiente:

CONSULTA

“Pago del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos para el ejercicio 2000, respecto de los vehículos robados o declarados inservibles por daños, siniestros o pérdida total, cuando estos son recuperados o rehabilitados posteriormente por el contribuyente o la aseguradora, sin que hayan sido dados de baja del registro vehicular”.

CRITERIO SOSTENIDO POR EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

“El artículo 1º, de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos dispone que están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas y morales tenedoras o usuarias de los vehículos a que se refiere la propia Ley, también establece que para efectos de esa Ley se presumirá que el propietario es tenedor o usuario del mismo, asimismo, dicha disposición señala que los contribuyentes pagarán el impuesto por año de calendario durante los tres primeros meses ante las oficinas autorizadas, salvo en el caso de vehículos nuevos importados, supuesto en el que el impuesto deberá calcularse y enterarse a más tardar dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se adquirió o importó el vehículo.

Así, las personas físicas y morales usuarias o tenedoras de vehículos están obligadas al pago del impuesto en comento, ya que por presunción legal se considera que son los propietarios de dichos vehículos y por consiguiente los responsables de efectuar el pago correspondiente. Por otro lado, se desprende que este tributo tiene el carácter de anual, por lo que deberá enterarse dentro de los primeros tres meses del ejercicio, con excepción de los vehículos nuevos o importados al país ya que el impuesto que estos causen se enterará dentro de los 15 días siguientes a aquel en el que se realizó el hecho generador.

Consecuentemente, los propietarios, tenedores o usuarios de automóviles deben realizar el entero del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos cuando hayan tenido posesión del vehículo en algún momento del ejercicio, aun cuando no haya sido el ejercicio completo. Ello, en virtud de que no existe disposición legal alguna por la cual se exima del pago a los sujetos del impuesto por el hecho de que sus automóviles hayan sido robados o sufrido algún daño en el transcurso del ejercicio. Por lo tanto, el impuesto que se haya causado por el

ejercicio en el que haya tenido el automóvil deberá pagarse en los plazos establecidos por la Ley.

Ahora bien, aquellos contribuyentes que se encuentren en el supuesto mencionado, tienen la posibilidad de liquidar el impuesto correspondiente al ejercicio en el que se haya efectuado el robo o la pérdida del vehículo y dar de baja en el registro vehicular la unidad, de conformidad con lo establecido en el artículo 3º, fracción III de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Lo anterior, en el entendido de que la baja del vehículo únicamente deberá proceder en caso de que el propietario acredite plenamente haber efectuado el pago del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos que se haya causado hasta ese momento.

En el caso de que se informe la baja del vehículo, no existiría obligación de pagar el impuesto durante el periodo en que el vehículo se encuentre dado de baja en el registro vehicular, en virtud de que en tal circunstancia se actualiza el único supuesto en el que no se causaría el impuesto. En efecto, la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos grava la tenencia o uso del vehículo propiedad de una persona física o moral y la única excepción a lo anterior consiste en dar de baja el vehículo en el registro vehicular.

Para efectos del párrafo anterior, deberá entenderse que el periodo en que no exista obligación de pagar el impuesto, será el que comprenda únicamente el año o años de calendario completos en que permanezcan dados de baja, sin considerar las fracciones de los mismos. Por lo tanto, en el caso de que el automóvil dado de baja sea recuperado o rehabilitado posteriormente causará este impuesto, en consecuencia deberá pagarse el impuesto generado en ese ejercicio. Es decir, dicho pago deberá realizarse por el año calendario completo,

independientemente del momento en que se recupere el vehículo, en virtud de que el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos es un impuesto anual que se paga anticipadamente y no existe ningún procedimiento establecido en la Ley que regule el pago proporcional de este impuesto por vehículos usados, como en el caso de automóviles nuevos”.

Cabe señalar, que la respuesta referida al Estado de México, robustecía en gran medida, el criterio invocado de manera primigenia, pues seguía condicionando la obligación fiscal a efectuar la baja del vehículo por parte del contribuyente, so pena del pago del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos por el/los ejercicio fiscal que no hubiera sido cubierto hasta que el sujeto pasivo efectuará la citada baja.

Finalmente, mediante oficio número C-236/2002 de fecha 4 de marzo del 2002, la misma dependencia emitió la respuesta al supuesto planteado por el Distrito Federal; con lo cual no quedaba lugar a dudas de que el Servicio de Administración Tributaria (SAT), sigue un criterio equívoco con relación al pago del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos ya sea Federal o estatal cuando ya no existe hecho imponible o generador de la contribución, pues la respuesta a los supuestos planteados por las distintas Entidades Federativas versaban en el mismo sentido.

CONSULTA

“Pago del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos como requisito para la baja de placas, ya sea por pérdida total, por accidente o por robo de un vehículo.”

CRITERIO SOSTENIDO POR EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos dispone que están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas y morales tenedoras o usuarias de los vehículos a que se refiere la propia Ley, que se presumirá que el propietario es el tenedor o usuario del mismo y que los contribuyentes pagaran el impuesto por año de calendario durante los tres primeros meses del ejercicio ante las oficinas autorizadas, salvo en el caso de vehículos nuevos o importados, supuesto en el que el impuesto deberá calcularse y enterarse a más tardar dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se adquirió o importó el vehículo.

Así, las personas físicas y morales usuarias o tenedoras de vehículos causan este impuesto y por consiguiente son responsables de efectuar el pago correspondiente. Ahora bien, el hecho generador de este tributo consiste en la tenencia de un vehículo al inicio del ejercicio, adicionalmente, se desprende que este tributo tiene el carácter de anual, y deberá enterarse dentro de los primeros tres meses del ejercicio, con excepción de los vehículos nuevos o importados al país ya que el impuesto que estos causen se enterará dentro de los 15 días siguientes a aquel en el que se realizó el hecho generador.

Consecuentemente, los propietarios, tenedores o usuarios de automóviles deben realizar el entero del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos cuando hayan tenido posesión del vehículo en algún momento del ejercicio, aun cuando no haya sido el ejercicio completo incluso cuando se haya perdido totalmente durante el plazo establecido para el pago del impuesto. Ello, en virtud de que no existe disposición legal alguna por la cual se exima del pago a los sujetos del impuesto por el hecho de que sus automóviles hayan sufrido daño total en el transcurso del ejercicio.

Por lo tanto, el Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos se causa en cualquier momento del ejercicio en el que se realice alguno de los hechos generadores establecidos en la Ley y deberá pagarse en los plazos señalados en la misma. Los conceptos anteriores son diferentes, en virtud de que la causación del tributo es una figura por medio de la cual surge la obligación del contribuyente de efectuar el pago al fisco y la otra consiste en el pago o entero es una figura por la cual los contribuyentes enteran los impuestos causados a su cargo, por medio del cual se extinguen las obligaciones fiscales.

Ahora bien, aquellos contribuyentes que se encuentren en el supuesto mencionado, tienen la obligación de liquidar el impuesto correspondiente al ejercicio en el que haya sufrido la pérdida total del vehículo, para posteriormente darlo de baja en el registro vehicular la unidad, de conformidad con lo establecido en el artículo 3º, fracción III de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

En consecuencia, la baja del vehículo únicamente deberá proceder en caso de que el propietario acredite plenamente haber efectuado al pago del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos que se haya causado hasta ese momento.

En tal virtud, el común denominador en los criterios del SAT (Servicio de Administración Tributaria), fue establecer que deja de existir la obligación de pago del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos a cargo del sujeto pasivo, cuando se efectúe la baja del vehículo robado o siniestrado, sin importar que el sujeto pasivo de la relación tributaria no se sitúe dentro de un ejercicio fiscal en el hecho imponible o generador de la contribución.

De todo lo expuesto con anterioridad, se puede apreciar que las autoridades fiscales señalan los siguientes puntos de importancia para este tema:

- a) Que deja de existir obligación en el pago del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, a partir del ejercicio fiscal siguiente al en que se efectúe la baja del vehículo.
- b) Existe responsabilidad solidaria a cargo de las autoridades fiscales que autoricen realizar la baja de vehículos, sin cerciorarse que éstos estén al corriente en el pago de los últimos cinco ejercicios fiscales de este impuesto.
- c) Que el pago del impuesto únicamente se debe hacer de manera anual, todos los días 31 de marzo de cada año, es decir no puede ser fraccionado.
- d) Por lo tanto, al no existir norma alguna en la ley que prevea el caso de pagos parciales, entonces debe pagar el impuesto de todo el año o ejercicio, a pesar de haber dejado de disfrutar cierto tiempo del vehículo.

Las anteriores consideraciones contenidas en los acuerdos de las autoridades fiscales nos parecen insatisfactorias y violatorias de la Constitución, todo lo cual lo desarrollaremos en el siguiente punto de esta Tesis.

3.4. La violación al principio de proporcionalidad tributaria ante la falta de una norma legal que permita no pagar el este impuesto en los periodos en los que el automovilista no fue tenedor ni usuario por causas ajenas a su voluntad.

Como se ha señalado en el cuerpo de la presente investigación, existen entre otros principios tutelados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el de proporcionalidad y equidad tributaria, en la inteligencia que la proporcionalidad es un principio que establece que los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, a efecto de que las personas que obtengan ingresos mayores, tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, mientras que la equidad es también un principio que exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deban guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en

una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.

No obstante lo anterior, la proporcionalidad no es sólo es el establecer impuestos que respeten la capacidad económica de los contribuyentes, sino también que se debe prever en Ley, los mecanismos que permitan a los contribuyentes no pagar más impuestos de los que estrictamente deben pagar, puesto que de todo pago indebido, se le debe dar la oportunidad en la ley de que se le compense, se le acredite, se le devuelva o en su caso, cualquier otro mecanismo.

Sirve de apoyo a lo anterior, la siguiente tesis aislada emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, Julio de 2001, Tesis: P. XI/2001, página 9.

PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA.

Si se toma en consideración que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que

pueden establecerse entre el fisco y los particulares, resulta inconcuso que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un acto de autodeterminación o de una resolución administrativa, cuando tales enteros hayan sido anulados por ilicitud en términos de una resolución firme recaída a un medio ordinario de defensa intentado por el contribuyente, o simplemente no hayan procedido. Sin embargo, en este tipo de relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, tales principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.

Amparo directo en revisión 614/96. ABB Inmobiliaria, S.A. de C.V. 4 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo en revisión 650/93. Halcón, Organización de Servicios Profesionales, S.A. de C.V. 19 de octubre de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Gabriel Clemente Rodríguez.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy tres de julio en curso, aprobó, con el número XI/2001, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a tres de julio de dos mil uno.

En resumen, se observa que nadie está obligado a pagar más impuesto de los que la propia ley establece, por lo que se infiere que los criterios emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, violan el principio de equidad tributaria en virtud de que coloca al contribuyente en una situación desigual que a los demás contribuyentes, esto es así, porque a los contribuyentes que disfrutan de su automóvil todo el año, pagan el impuesto por todo el ejercicio, al igual que aquellos que sufren el robo o siniestro de su automóvil, por lo que se está tratando igual de desiguales.

Asimismo, son violatorios del principio de proporcionalidad ya que dicho principio en su parte adjetiva, también señala que para que un tributo sea proporcional se deben señalar mecanismos para devolver, compensar o en su caso acreditar la parte de la contribución pagada de manera indebida.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, es una contribución de naturaleza federal, sin embargo es administrada por las entidades federativas que se encuentran adheridas al Sistema de Coordinación Fiscal, que celebraron Convenios de Colaboración Administrativa en materia Fiscal Federal.

SEGUNDA.- Tratándose de la formación de leyes o decretos que versen sobre contribuciones, éstas deberán iniciarse de manera primigenia en la Cámara de Diputados.

TERCERA.- La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de imponer impuestos, sin embargo, ésta no es una facultad absoluta, sino que existen limitaciones al poder de imposición de índole constitucional.

CUARTA.- Estas limitaciones contenidas en el artículo 31 fracción IV, de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son las denominadas garantías individuales en materia tributaria, y son que los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria, así como destinar las contribución a sufragar el gasto público.

QUINTA.- La proporcionalidad desde el punto de vista tradicional es de índole sustantivo, que consiste en que el Estado establezca impuestos respetando la capacidad económica del contribuyente, sin embargo, la proporcionalidad no se agota en este punto de vista, sino que también se da desde el punto adjetivo, que consiste en que las leyes no deben obligar a los contribuyentes a pagar cantidades mayores de las que se establecen en las leyes especiales de los impuestos.

SEXTA.- Por lo tanto, cuando en el cumplimiento de la ley se pagan más impuestos por parte del contribuyente, la ley fiscal respectiva debe establecer los mecanismos suficientes que permitan al contribuyente obtener la devolución de las

cantidades pagadas en demasía, cuando no es así, entonces se viola el principio de proporcionalidad tributaria.

SÉPTIMA.- La ley y los criterios emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, violan el principio de equidad tributaria, en virtud de que al no preverse en ley algún mecanismo para efectuar la devolución de cantidades pagadas indebidamente, los contribuyentes que disfrutaban de su automóvil todo el año, pagan el impuesto por todo el ejercicio, al igual que aquellos que sufren el robo o siniestro de su automóvil.

OCTAVA.- Dichos criterios contravienen el principio de legalidad pues a la luz del mismo, éstos fueron creados a efecto de dar claridad a la norma jurídica ó en su defecto, otorgar derechos a los contribuyentes y no así establecer más obligaciones.

NOVENA.- El trámite de baja de un vehículo, al ser un ingreso que percibe el estado denominado derecho, éste debe proporcionarse a solicitud del contribuyente, y las autoridades fiscales no pueden condicionar la misma al nacimiento o extinción de la obligación fiscal.

DÉCIMA.- Tratándose del robo de un vehículo automotor, resulta inadecuado efectuar la baja del mismo, ya que si bien es cierto el contribuyente es víctima de un hecho delictuoso, no menos lo es que en ningún momento deja de tener la propiedad del mismo.

DÉCIMAPRIMERA.- Las autoridades fiscales no hacen una valoración de las circunstancias de cada caso en particular, ya que de hacerlo, aceptarían prueba en contrario a la presunción legal de que el propietario de un vehículo automotor es el tenedor o usuario del mismo.

PROPUESTAS

PRIMERA.- Se propone adicionar un párrafo quinto en el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, en el que se señale que en el caso de que el contribuyente, antes de que pague el impuesto, sufra el robo o siniestro de su vehículo, deberá pagar el mismo de conformidad con una tabla, en la que se exente del pago de aquellos meses en que no disfruto de la tenencia o uso de su vehículo.

Artículo 1.-...

...

...

...

Tratándose de robo o siniestro de un vehículo automotor, el impuesto deberá enterarse en la proporción que resulte de aplicar el factor correspondiente:

Mes del robo o siniestro	Factor aplicable
Enero	0.08
Febrero	0.17
Marzo	0.25
Abril	0.33
Mayo	0.42
Junio	0.50
Julio	0.58
Agosto	0.67
Septiembre	0.75
Octubre	0.83
Noviembre	0.92

SEGUNDA.- Se propone igualmente la adición de un párrafo sexto en el artículo 1 de la Ley mencionada, en el que se introduzca un mecanismo de devolución cuando el contribuyente ya haya pagado el impuesto por todo el año y sufra el robo o siniestro de su automóvil.

En aquellos casos en los que el contribuyente haya enterado el pago del impuesto correspondiente a todo el año, y que durante el transcurso del mismo sufra el robo o siniestro de su vehículo, la autoridad fiscal competente, deberá devolver la cantidad enterada indebidamente en proporción a los meses en que el tenedor o usuario dejó de tener o usar su vehículo, para tal efecto deberá aplicar el factor correspondiente a que se refiere la tabla anterior.

TERCERA.- Finalmente, y atendiendo a las propuestas anteriormente vertidas, se propone que el Servicio de Administración Tributaria, deje sin efectos jurídicos los criterios en torno a lo tocante, ya que resultarían jurídicamente inaplicables.

BIBLIOGRAFÍA

- Arrijoja, V. A., 2007. Derecho Fiscal, editorial Themis, vigésima edición, México, D.F.
- Ataliba, G. 1973. Hipotese de Incidencia Tributaria”, editorial Revista Dos Tribunais, segunda edición, Sao Paulo.
- Atchabahian, A., 1971. Federalismo y Tributación, y Wheare, K. C., Federal Government, editorial Oxford University Press, 4ª. edición, N. Y., 1964, ps. 10/14, en RTFF 5º. Número Extraordinario, México.
- Carrasco, I. H., 2003. Derecho Fiscal II, editorial IURE Editores S.A de C.V, tercera edición, México, D.F.
- Carrasco, I. H., 2003. Glosario de Términos fiscales, aduaneros y presupuestales, editorial IURE, segunda edición, México D.F.
- De La Garza, S. F., 1995. Derecho Financiero Mexicano, editorial Porrúa, séptima edición, México, D.F.
- De Pina, R., 1966. Derecho Civil Mexicano, editorial Porrúa, México, D.F.
- De Pina, V. R., 2000. Diccionario de Derecho, editorial Porrúa, vigesimonovena edición, México,
- Diccionario E. L., 2008, editorial Ediciones Larousse, decimacuarta edición, Colombia.
- Fernández, M. R. J., Derecho Fiscal, editorial Mcgraw-Hill S.A. de C.V., tercera edición, México, D.F.
- Flores, Z. E., 1995. Finanzas Públicas Mexicanas, editorial Porrúa, trigésima primera edición, México.
- Instituto de I. J., 1994. Diccionario Jurídico Mexicano, editorial Porrúa, séptima edición, México, D.F.
- Legislación P. P. 2005. Estado de México, editorial Sista, S.A. de C.V., decimoctava edición, México, D.F.
- López, L. J. I., 2008. Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal”, editorial Cengage Learning, México.

- Margain, M. E., 1997. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, editorial Porrúa, México.
- Margain, M. E. 1967., La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano, UASLP.
- Martínez, M. R. I. 1994. Derecho Administrativo, editorial Harla, segunda edición, México.
- Pallares, E., 1985. Diccionario de Derecho Procesal Civil, editorial Porrúa, vigésima edición, México, D.F.
- Primer informe sobre las relaciones Fiscales entre la Federación y los Estados, 1973, SHCP, Subsecretaría de Ingresos, vol. I.
- Radovic, S. A., 1998. Obligación Tributaria, editorial Jurídica Conosur, Santiago,
- Rivera, P. C. J., 1970. Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”, N. 51.
- Rodríguez, L. R., 1998. Derecho Fiscal, editorial Oxford, decimocuarta edición, México, D.F.
- Sainz de B., 1980. Notas de Derecho Financiero, T.I. v. 2, p. 1-3.
- Sánchez, G. N., 2000. Los Impuestos y la Deuda Pública, editorial Porrúa, México,
- Sánchez, L. G., 1986. Derecho Fiscal Mexicano, editorial Cárdenas, séptima edición, México, D.F.,
- Serra, R. A., 1974. Derecho Administrativo, editorial Porrúa, sexta edición, México, D.F.,
- Tena, R. F. 2002. Leyes Fundamentales de México 1808-2002, editorial Porrúa, vigesimotercera edición, México.
- Vallarta L. I., 1984. Votos México, T. II, p. 27.

LEGISLACIÓN

Código Fiscal de la Federación, editorial Ediciones Fiscales Isef, trigésima séptima edición.

Compilación de legislación Fiscal, 2006. Servicio de Administración Tributaria, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tercera edición, México, D.F.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, editorial Fiscales ISEF, S.A. Séptima edición, México, D.F.

Ley del Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos, 1982. editorial Cengage Learning, decima edición, México, D.F.

Ley del Registro Público Vehicular, editorial Porrúa, vigesimonovena edición, México.

Prontuario de Legislación Financiera 2007, editorial Procuraduría Fiscal del Gobierno del Estado de México, Autorización Número CEAPE205-073/2007, Toluca, México, 2007.

PÁGINAS ELECTRÓNICAS

<http://www.universidadabierta.edu.mx>

<http://www.diputados.gob.mx>

<http://www.scjn.gob.mx>