

### III. LOS TRIBUTOS Y SUS ELEMENTOS ESENCIALES

Marco César GARCÍA BUENO

#### EL TRIBUTO

##### *Concepto*

El Estado está legitimado —incluso por la vía coactiva— para detraer recursos de los particulares a través del *tributo*, quedando obligados estos últimos, por disposición constitucional, a entregar una parte de su riqueza para sufragar los gastos del primero. El tributo se consolida, por tanto, como una vía de ingreso público a cargo de un particular. Se distingue de aquellas otras formas de financiación por su procedencia, pues se constriñe al pago hecho por los particulares. Los ingresos públicos son de muy variada forma y origen, el tributo conserva elementos propios que lo identifican e individualizan, dando vida al derecho tributario.

En México el *tributo* se subsume en aquella otra figura identificada como *contribución*. El CFF —*ordenamiento tributario sustantivo*— construye el sistema impositivo a través de la contribución, según lo prevé su artículo 2º, como sinónimo de tributo. Si bien es cierto ese ordenamiento fiscal sustantivo enuncia la contribución como el eje respecto del cual se detrae la riqueza de los particulares, también lo es que en ningún momento lo define. No obstante, podemos afirmar que contiene un deber pecuniario coactivo —manifestado a través de una ley— instituido por el Estado con el objeto de solventar gastos públicos. El contribuyente participa de su riqueza al ente público a través de la figura del tributo, con la finalidad de que pueda, este último, satisfacer sus necesidades presupuestales.

El tributo se fija atendiendo a la existencia de una riqueza susceptible de ser gravada; debe, a su vez, contener los elementos para que de cada contribuyente sólo se detraiga la riqueza gravable, en apego a su verdadera aptitud contributiva. Cuando el tributo afecte la riqueza del contribuyente, necesaria para vivir con dignidad, es claro que ha nacido para morir; nunca una condición política o presupuestal puede anteceder a una razón de justicia y equidad.

El tributo y la contribución son, a la vista de lo dicho, conceptos sinónimos, cuya función exige al particular participar en el concurso de los gastos públicos con una parte de su riqueza. El CFF dispone en su artículo 1º que es obligación de las personas físicas y morales contribuir a los gastos públicos, en tanto que en aquel otro artículo 2º procede a clasificar las contribuciones —categorías tributarias— en impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social.

En cada tributo se construye una hipótesis o presupuesto de cuya realización surge una consecuencia jurídica o, para ser más exacto, activa una obligación de pago y ubica al sujeto en una categoría tributaria (impuesto, derecho, contribución de mejora y aportación de seguridad social). Se requiere de un supuesto fáctico para que aparezca la posibilidad de determinar un derecho de crédito a favor de las autoridades fiscales. El nacimiento de la obligación tributaria es presidido por una hipótesis normativa contenida en una ley. Sin esta última la presencia de la primera sería más que imposible. Todo presupuesto precisa formarse por una situación o acontecimiento de contenido material, efectivamente vinculado con el contribuyente, de naturaleza económica, pero sobre todo ser representativo de una capacidad contributiva. El estudio de este instituto tributario deviene en el análisis de la relación jurídica entre el sujeto pasivo, como obligado tributario, y el acreedor tributario.

### *Origen constitucional*

El tributo está anclado en la Constitución, específicamente en su artículo 31 fracción IV, que insta a los mexicanos —sin me-

noscabo de los extranjeros— a participar en el concurso de los gastos públicos, atendiendo a su aptitud contributiva. Así, para definir el tributo debemos hacerlo a través de diversos postulados: *a)* primero, se trata de una obligación patrimonial obligatoria, a través de la cual el contribuyente otorga parte de su riqueza al ente público; *b)* segundo, dicha obligación debe estar contenida en ley; *c)* tercero, la obligación de pago está condicionada a la presencia de una capacidad contributiva en el sujeto obligado a su pago, y *d)* el tributo es de naturaleza coactiva, pues cuando el obligado tributario incumple con la contribución de dar, legitima al Estado para ejercer su cobro.

Corresponde al legislador tributario instituir cada uno de los tributos que den vida al sistema fiscal, de acuerdo con los postulados del principio de reserva de ley. La creación de cada categoría tributaria (impuestos, derechos, contribuciones de mejora y aportaciones de seguridad social), dependerá de los presupuestos normativos —contenidos en una ley— a los que está vinculado el nacimiento de la obligación tributaria. Cada uno de ellos sólo tiene una vía de manifestación: la ley. En este sentido, a través de una construcción normativa lógica fáctica, y de su posterior realización, se vincula al contribuyente con la administración fiscal, esta última como acreedora de una deuda impositiva.

En el hecho imponible se delimitan las exenciones, las cuales tienden a mejorar el nivel de vida del sujeto, se convierten en un atenuante de la carga tributaria al gravar menos fuerte una riqueza que, en la normalidad de los casos, pudiera ser afectada en mayor medida. Las exenciones no violan el principio de capacidad contributiva, sino que autorizan, por un determinado espacio de tiempo, gravar por debajo de tal capacidad los ingresos y la riqueza en general por razones necesarias para el fortalecimiento económico, cultural e intelectual de la persona.

La no sujeción permite a un sujeto moverse fuera del hecho imponible del impuesto y, en consecuencia, no adquirir la calidad de obligado tributario. Por tanto, al no poder ubicarse dentro del presupuesto normativo del impuesto no cabe eximirle o liberarle de deberes no nacidos. En la ley tributaria se establece el supuesto —presupuesto de hecho— respecto del

cual mana la obligación de pagar una contribución. Cuando la conducta del sujeto se apega a la construcción lógica normativa contenida en la norma, queda vinculada al cumplimiento de la obligación allí contenida. La cuantificación del tributo no es automática, no basta con conocer la riqueza generada, es necesario calcular su importe atendiendo a la unión de todos los elementos que permitan ajustar la imposición a la aptitud contributiva del obligado tributario.

### *Potestad normativa tributaria*

La potestad para crear contribuciones tiene su origen en la Constitución Política mexicana. En ella no sólo se fijan los límites formales y materiales a los que están afectos sus detentadores para evitar la concentración de un poder impositivo excesivo y arbitrario; se establecen, a su vez, reglas de distribución de potestades tributarias entre los diversos niveles de gobierno.<sup>1</sup> A cada entidad federativa, al igual que a la Federación, se le adjudican facultades para instituir cargas tributarias en apego al principio de reserva de ley. El legislador, por tanto, en el nivel de gobierno que le corresponde está facultado para crear hechos imponibles, respecto de cierta riqueza susceptible de gravamen. Del ejercicio de ese poder surgen sujetos que, por su conducta, se ubican en los presupuestos normativos establecidos en la ley tributaria, y se tipifican como obligados al pago de una contribución o cumplimiento de una obligación.

El nacimiento del tributo otorga la pauta para identificar la relación jurídica tributaria, donde el sujeto activo (autoridad fiscal) adquiere un derecho de crédito sobre la riqueza o ingresos de un sujeto identificado como pasivo. Contribuir en virtud de tal o cual actividad es referirse a los ingresos obtenidos de los particulares, por la potestad/posición en que se en-

<sup>1</sup> Si nuestro sistema fiscal estuviera organizado con respecto a un único nivel de gobierno, las circunstancias serían completamente diferentes a las actuales, puesto que la distribución de recursos se haría en apego a las necesidades del país en general. Empero, esto tendría una ulterior consecuencia, al ser difícil establecer el grado de necesidad de cada región, así como el nivel de gobierno encargado de su gestión.

cuentra el Estado con respecto a los sujetos obligados a aportar una parte de su riqueza. Estamos frente a dos poderes diferentes: uno eminentemente normativo, el cual tiene la facultad de crear o establecer contribuciones; y el otro, identificado como la *potestad administrativa de imposición*, consecuencia de la primera, que aplica en concreto la norma que crea el tributo.

El sujeto creador del derecho es el legislador, quien actúa de acuerdo con la Constitución. En cambio, el sujeto activo de la relación tributaria se convierte en titular de un derecho de crédito fiscal. Dos momentos diferentes, por tanto, dos instituciones a su vez diferentes. El origen de la facultad impositiva es diverso de aquella otra que hace exigible el cobro del tributo. La potestad normativa tributaria está vinculada a la Constitución, por ser la que señala las facultades y los límites a los que está afecto el legislador para cumplir con su cometido tributario. En cambio, la aplicación del tributo y su exigibilidad nacen en la ley ordinaria, y son ejercidas mediante actos administrativos. La diversidad de las fuentes provoca una configuración jurídica diferente, y obliga a utilizar términos indistintos.

### CATEGORÍAS TRIBUTARIAS

El CFF en su artículo 2º clasifica al tributo —contribución— en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derechos.

#### *El impuesto*

Los impuestos —dispone el CFF— son contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación o de hecho prevista por la misma —la ley— y que sean distintas de los derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejora. La definición anterior no otorga elementos claros que permitan conceptualizar claramente su naturaleza jurídica, incluso toma como referencia un elemento de exclusión al delimitar que lo

que no sea un derecho, una contribución de mejora y una aportación de seguridad social será un impuesto.

El impuesto es una figura que permite al ente público distraer riqueza de los particulares, al ubicarse en el supuesto considerado como gravable. El legislador identifica —debe hacerlo— los índices de riqueza susceptibles de tributación, y construye los supuestos —hechos imponibles— que al ubicarse en ellos cada sujeto activan el nacimiento de una obligación tributaria. Por tanto, el surgimiento del impuesto presupone la presencia de una riqueza que es afectada a través de un supuesto contenido en una ley tributaria. No toda riqueza es gravable, sólo aquella apta para contribuir. Es importante, por tanto, que al momento de crearse el supuesto respecto del cual surge el impuesto, se sustente en una riqueza cierta, susceptible de imposición. El presupuesto normativo del impuesto debe presuponer que grava una riqueza cierta. Así, los índices de riqueza susceptibles de ser gravados a través del impuesto son el ingreso, el consumo o gasto, y el patrimonio, entre otros.

En México los impuestos son de índole federal o estatal, pero también las legislaturas locales crean impuestos para ser gestionados y cobrados por los municipios, a quienes se les otorga competencia tributaria. Así, dentro de este último tipo de impuestos municipales están los que gravan la adquisición de inmuebles, aplicando una tarifa proporcional —por lo general del 2%— al valor mayor que resulte entre el catastral, el de operación o el determinado a través de avalúo comercial. A su vez, también tenemos impuestos que recaen sobre la propiedad raíz, que pagan los titulares de los inmuebles de manera anual.

Las entidades federativas tienen la posibilidad de crear todo tipo de tributos o, en lo particular, impuestos. No obstante, es una atribución actualmente limitada por el SNCF, en tanto los entes locales han renunciado a sus potestades tributarias, para participar de los recursos federales. Los impuestos más importantes son aquellos de índole federal, tales como el ISR, el IVA o el IEPS, por citar a los más importantes. El primero recae sobre la riqueza que surge de los ingresos que obtienen tanto las personas físicas o morales; los segundos, en cambio, atienden al valor de actos y actividades.

Los impuestos —en su aspecto tradicional— obtienen recursos para destinarse al gasto público de los entes públicos, identificándoseles de naturaleza fiscal, por el fin que persiguen; empero, cuando el impuesto es indiferente a la percepción de ingresos, con el claro objetivo de inhibir conductas, satisfacer necesidades políticas, culturales, económicas o sociales, estamos en presencia de impuestos de naturaleza extrafiscal; categoría tributaria que tiende a afectar —sobre todo— el contenido del principio de capacidad contributiva. La constitucionalidad de este tipo de impuestos se obtiene cuando su carácter extrafiscal se desprende de los elementos que lo conforman: hecho imponible, base, tipo de gravamen o deuda tributaria, y cuando su resultado es proporcional al objetivo buscado.

### *Derechos*

Una segunda categoría de contribuciones contenida en el artículo 2º del CFF son los “*derechos*”, vistos como

las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de bienes de 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 descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

El nombre “*derecho*” para identificar un tributo es a nuestro parecer inapropiado, confunde al contribuyente; entiéndase, en su generalidad, que un derecho es una norma que rigen la conducta del hombre, o el lado contrario al izquierdo de algo. En otras latitudes impositivas se les conoce —en forma más adecuada— como tasas. El hecho imponible de este tipo de tributos se concentra en el cobro que hace el Estado por permitir la utilización al particular de bienes de dominio público, sea de carácter federal o estatal: ejemplo de ello lo son

el otorgamiento de una concesión para usar y gozar de una playa; al igual que el cobro que el Estado realiza por prestar servicios públicos a los particulares: expedición de licencias, actas de nacimiento, pasaporte, entre otros. La Ley Federal de Derechos contiene cada uno de los cobros (derechos) que puede realizar la autoridad fiscal federal, tanto por la prestación de servicios públicos como por el otorgamiento del uso y goce de bienes de dominio público. Es claro observar que en este tipo de tributos surge una contraprestación entre la autoridad que presta el servicio y el particular que al cubrir la contribución obtiene un beneficio.

El punto toral está en que este tipo de tributos no se ajustan en la misma medida a los parámetros constitucionales de justicia tributaria contenidos en el artículo 31 fracción IV (capacidad contributiva e igualdad tributaria), toda vez que el “derecho” se cuantifica atendiendo —como un primer valor— al costo del servicio proporcionado. Los tributos, en su generalidad, se conciben donde la riqueza existe y, como segundo parámetro, deben ajustarse a la aptitud contributiva del contribuyente. En consecuencia, un tributo sin sustento económico, que no observa al contribuyente en su aptitud de pago, carece de viabilidad constitucional. En cambio, los “derechos” tienen un tratamiento diferente, pues no se acomodan en la misma medida a los parámetros del principio de capacidad contributiva. Entiéndase que el servicio proporcionado por el Estado tiene un coste que debe ser cubierto por quien se beneficia del servicio; por lo tanto, es imposible pretender ajustar el “derecho” a la aptitud contributiva del obligado a su pago. Así, la expedición de una licencia de conducir, de una concesión de transporte, o de aquella otra concesión para usar y gozar de zona federal marítimo terrestre, entre otras, estará delimitado por factores diversos a la exclusiva aptitud económica del contribuyente.

### *Contribuciones de mejora*

El Estado suele realizar obras públicas generales que benefician a un sector de la población —en determinada área geográfica— como la mejoría de calles, la instalación de alumbrado



do público, la creación de parques y jardines o su recuperación, entre muchos otros servicios u obras, aumentando con ello el valor del patrimonio al que afectan; riqueza que suele ser gravada con una contribución de mejora; en consecuencia, los contribuyentes favorecidos con dicha obra se convierten en obligados tributarios. La Ley de Contribuciones de Mejora por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica, es un claro ejemplo de ello al establecer que quienes se beneficien en forma directa por obras públicas federales de infraestructura hidráulica quedan obligados a cubrir una contribución por el beneficio obtenido.

### *Aportaciones de seguridad social*

Por último, las aportaciones de seguridad social otorgan obligatoriedad a las cuotas que los patrones deben cubrir para que el Estado preste servicios de seguridad social. Ante el incumplimiento del pago de las cuotas que deben realizarse ante el IMSS, ISSSTE, ISFAM, Infonavit, considerados organismos fiscales autónomos, la autoridad fiscal está en posibilidad de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución regulado por el CFF. Ese ordenamiento fiscal define que las

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 la persona que se beneficie en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Recordemos que los patrones, por disposición constitucional, están obligados a proporcionar seguridad social a sus trabajadores, pero el Estado se ha sustituido en dicha obligación: servicios médicos, vivienda, cesantías, pensiones, jubilaciones, entre otras; en consecuencia, los patrones y demás beneficiados deberán pagar cuotas —de naturaleza fiscal— cuyo fin específico es cubrir los gastos que tales servicios generan, caracterizando este tipo de contribuciones, pues los recursos captados no se destinan al gasto público, sino que se dirigen

al ente público para el cual fueron recaudas, otorgándole así la naturaleza de contribuciones parafiscales.

## ELEMENTOS CUALITATIVOS DEL TRIBUTO

### *Hecho imponible*

El hecho imponible es uno de los elementos cualitativos del tributo, en cuanto permite establecer su campo de aplicación: supuesto de la realidad que al ser concretado por la ley tributaria como mandato impositivo, adquiere la calidad de hecho imponible. Dicho supuesto expone la riqueza considerada como gravable, e identifica al sujeto obligado a contribuir, siendo, por tanto, una manifestación de riqueza, pero sobre todo de capacidad contributiva en su generalidad. Así, todo presupuesto normativo requiere estar estrechamente vinculado con la Constitución y recaer sobre acontecimientos materiales económicos.

El hecho imponible, por un lado, vincula al sujeto obligado a otorgar una prestación en favor de la administración tributaria, vista como el acreedor de tal obligación; por otro lado, su naturaleza, sea civil, mercantil, administrativa o cualesquiera otra, no tiene trascendencia impositiva alguna. Lo que a la ley tributaria interesa es el nacimiento de la obligación tributaria, atendiendo a una manifestación concreta de capacidad contributiva. Así, habrá casos en el que las partes tienen la intención de producir determinadas consecuencias jurídicas; sin embargo, si la operación está gravada por un impuesto, no importa la intención que se persigue con la realización del acto principal, pues lo que interesa es el devengo de la obligación tributaria. El principal requisito del hecho imponible consiste en su respaldo por un índice de capacidad contributiva, el cual lo inviste de legitimidad constitucional.

Asimismo, el hecho imponible se descompone para su estudio en dos elementos: el objetivo y el subjetivo. El primero es considerado el presupuesto sobre el cual surge el tributo, o sea la parte de la realidad que el legislador considera idónea

para ser gravada. Tal presupuesto está fincado sobre la realización de un hecho jurídico representativo de capacidad contributiva o, en su caso, de un negocio jurídico que también lo manifieste. Un segundo elemento se desenvuelve en el ámbito subjetivo. El hecho imponible, en este caso, guarda una estrecha relación con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, íntimamente relacionado con su objeto imponible. Si el presupuesto normativo del tributo requiere ser representativo de una riqueza gravable, o mejor dicho de una manifestación de capacidad contributiva en su aspecto general, el elemento subjetivo de tal presupuesto exige que el obligado tributario posea una aptitud contributiva, es decir, sea titular de una riqueza económica idónea para contribuir. El elemento objetivo del tributo debe ser una perpetua búsqueda de la capacidad contributiva, a efecto de que el sujeto pasivo o contribuyente pueda efectivamente participar en el concurso de los gastos públicos apegado al más eficaz criterio de justicia. Así, en los tributos de naturaleza directa el objeto material se encuentra en la posesión de una renta o un ingreso; en cambio, en aquellos otros de naturaleza indirecta son los hechos o situaciones los que representan el elemento objetivo, distintos de la situación patrimonial del sujeto, pero que a su vez constituye una representación de la capacidad contributiva.

En nuestro país los tributos se mueven tanto en el plano federal como en el estatal. El legislador que los crea restringe su ámbito de operación a una porción del territorio (entidades federativas) o a la totalidad del país (Federación). Por otra parte, los respectivos congresos locales, como órganos legislativos, están facultados para establecer impuestos de carácter municipal, exigibles por cada uno de los respectivos ayuntamientos. El elemento espacial del hecho imponible ubica el espacio territorial sobre el cual tiene validez el tributo; el aspecto cuantitativo indica el grado de intensidad con que se realiza el hecho imponible, sin que pueda considerarse sea el factor determinante de la cuantía de la deuda tributaria; y el aspecto temporal, determina el momento en que se realiza el hecho imponible. El tributo no es una figura perpetua, su validez está delimitada en el tiempo, por lo cual el hecho imponible delimita el devengo del tributo, es decir, el momento en el que se considera surge la obligación tributaria.

El elemento objetivo del hecho imponible no debe confundirse con el objeto del tributo. Este último es la manifestación económica que busca someterse a tributación, trátase de la renta, el patrimonio o el gasto. En cambio, al referirnos al primero, se alude al presupuesto fáctico de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria principal.

El presupuesto normativo establecido en la ley, puede llegar a tener declaraciones de índole negativa, mediante las cuales el legislador tributario, en un afán clarificador, busca una mayor comprensión del intérprete de la ley o, sobre todo, del posible sujeto obligado a su cumplimiento. A través de la norma de no sujeción se evita confundir situaciones que no se encuentran gravadas por la ley, y que se involucran con aquellas otras sujetas al cumplimiento de una obligación tributaria. Es una manera de esclarecer las disposiciones tributarias difíciles y complejas.

### *Sujetos*

La obligación tributaria surge cuando se hace realidad el hecho imponible (devengo), momento en que se identifican los sujetos obligados al pago de la contribución, y aquellos otros facultados para hacerla exigible (sujeto activo). Resulta fácil reconocer, en un primer escenario, al sujeto activo (titular del derecho de crédito), autoridad fiscal, y al sujeto pasivo (obligado al pago de la contribución), realizador del hecho imponible, quien soporta en su patrimonio la carga económica que se desprende del tributo. Empero, con el devengo del tributo, no sólo surge una obligación tributaria para el sujeto pasivo principal, sino que también se identifican, de manera solidaria o subsidiaria, a otro tipo de sujetos con obligaciones diferentes: responsable, sustituto, sucesor. El CFF, con una mala técnica y desconociendo la esencia de este tipo de contribuyentes, nombra —erróneamente— como responsables solidarios a todos los demás sujetos que participan o se vinculan a la obligación tributaria. El sujeto obligado a cubrir la obligación tributaria por responsabilidad no es el titular del hecho imponible: su función es asegurar el pago del impuesto. La obligación detentada por el responsable es exclusivamente ac-

cesoria, en cuanto debe responder por el pago no realizado por el contribuyente. Así, al cumplirse ciertas condiciones impuestas en el presupuesto normativo de la ley que regule el impuesto, el responsable queda sujeto al cumplimiento de la obligación tributaria principal. El responsable siempre es un deudor subsidiario no solidario.

## ELEMENTOS CUANTITATIVOS DEL TRIBUTO

### *Deuda tributaria*

La deuda tributaria se constituye por: *a)* el adeudo principal; *b)* la actualización; *c)* recargos y, por último, *e)* intereses. Es importante hacer notar que a dicho instituto no se le identifica con una voz específica, depende de la construcción que de ella haga el derecho positivo. Así, entre otras, suele equipararse como “cantidad a pagar”, “resultado fiscal”, “adeudo impositivo”, “crédito fiscal”. Los elementos que la conforman son diversos. Uno de ellos, el de mayor importancia, tiene su origen en la obligación tributaria principal. Adeudo que suele tipificarse en algunos sistemas jurídicos como la *cuota* —es el caso de España—, tasa en México. A su vez, parte integral de la deuda tributaria son los denominados *accesorios de la contribución*. El CFF no define el concepto de deuda, ni establece cuáles son los elementos que la conforman, se limita —como ya se dijo— a señalar la presencia del crédito fiscal, como resultado del devengo de la obligación tributaria. Así, el crédito se compone del adeudo principal y de otros factores como recargos, multas o la propia actualización.

Por tanto, el CFF al aludir a la deuda tributaria hace uso del instituto del crédito tributario.

Artículo 4: Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares,

así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Según se muestra, el legislador hace uso de la figura del “crédito tributario”, como medio para establecer la deuda tributaria a cargo del contribuyente. Se entiende, en consecuencia, que no es necesario el incumplimiento, por parte del obligado tributario, de una norma tributaria, para que surja; el crédito es producto o consecuencia, en una de sus facetas, del nacimiento de la obligación tributaria principal.

La deuda tributaria, cuantificación monetaria del surgimiento de la obligación tributaria principal, se integra por una serie de elementos, entre los cuales el principal lo constituye la cuota, y se le pueden agregar los recargos, la actualización y multas. Si bien es cierto la deuda tributaria puede conformarse de una serie de componentes que confluyen por el nacimiento de la obligación tributaria, también lo es que suele coincidir con la cuota tributaria. No obstante, ello no significa que ambos sean conceptos sinónimos. Para poder determinar la cuantía de la cuota es necesario conocer: la base gravable y el tipo de gravamen, de la combinación de ambos surgirá la cantidad a la que el contribuyente estará compelido a cubrir.

### *Base gravable*

La deuda tributaria —hemos dicho— nace como consecuencia de la realización del hecho imponible (presupuesto de hecho, según lo señala el derecho positivo mexicano). El procedimiento para alcanzar su cuantificación no es similar para todo tipo de contribuciones. En algunas figuras, como es el caso de los derechos, la cantidad a pagar puede ser expresamente establecida por la ley, tomando como referencia un número específico de salarios mínimos. A este tipo de cuota se le da el calificativo de fija. Empero, subsisten otras consideradas de naturaleza variable. En ella se identifica varios elementos: el hecho imponible, la base gravable, y el tipo que repercute en esa última. La cantidad a pagar es el resultado de su conjugación.

En el primer tipo de contribuciones el legislador prevé directamente la cuantía de la obligación, como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho, estableciendo el pago de una específica cantidad de dinero. Es suficiente, por tanto, ubicar al sujeto pasivo en el presupuesto normativo del tributo, para conocer la cuantía de la obligación tributaria. No es forzoso agotar un procedimiento de determinación sustentado en aquellos otros elementos de cuantificación: base imponible y tipo de gravamen. Cuando la ley señala expresamente la cantidad a cubrir por la realización del presupuesto normativo, estamos en presencia de una contribución de cuota fija.

Los tributos de cuota variable, en cambio, son de contenido más complejo. En ellos, la ley no especifica la cantidad a pagar; la prestación no está expresamente identificada, sino que se requiere de ciertos elementos para dar un valor cuantitativo a la obligación tributaria. El mandato fijado no ha culminado con verter un específico valor económico. Por ende, es necesario proceder a su cuantificación. Así, se hace uso de la base gravable y del tipo, de cuya combinación surge la cuota. En este tipo de contribuciones la prestación no está plenamente identificada, se necesita de aquellos otros elementos de cuantificación reservados, por su función, a la materia de la ley.

En la ley tributaria se instituyen presupuestos normativos, o si se quiere, presupuestos de hecho de los cuales habrán de nacer obligaciones tributarias. Cuando la conducta del sujeto se apega a la construcción lógica formada en la norma, mana para él la obligación de pago; o, en un supuesto diferente, se le constriñe a cumplir con específicos requerimientos de la autoridad fiscal: presentación de documentos. Las obligaciones, por ende, pueden tener un carácter positivo o negativo, dependiendo de si se trata de un hacer, un tolerar, o un no hacer. Ahora bien, cuando la obligación del contribuyente se apuntala como una aportación económica —pago del tributo— es indispensable perpetrar un procedimiento de cuantificación del adeudo tributario. En todo este procedimiento hay tres momentos de singular importancia. El primero es protagonizado por el legislador, quien por la naturaleza de sus funciones, y en apego a los postulados de la Constitución, está inexcusablemente compelido a erigir cada uno de los presu-

puestos normativos de la contribución. En este tenor, tiene el compromiso de que las hipótesis normativas respondan a los postulados del artículo 31, fracción IV de la Constitución: capacidad contributiva, generalidad e igualdad tributaria. No hacerlo segrega al tributo, en una primera aproximación, de los lineamientos de la justicia tributaria. Precisamente, la elección de la materia imponible debe respaldarse por efectivos índices de riqueza. Donde exista una manifestación económica apta para contribuir, solo allí puede configurarse una carga impositiva.

El legislador, en un segundo escenario, debe proporcionar elementos para cuantificar la obligación tributaria, surgida como consecuencia de la realización del hecho imponible. Sólo así se logra que el tributo se convierta en un instituto receptor de ingresos efectivo y justo. Este razonamiento implica que la autoridad fiscal —SHCP, a través del SAT— deba, como parte de sus facultades de comprobación, avocarse a gestionar el pago del tributo cuando no haya sido efectivamente determinado por el contribuyente. Recuérdese que en México procede la autodeclaración impositiva; por tanto, es el contribuyente quien, en apego a la normativa proporcionada por el Estado, debe calcular sus cargas tributarias. Empero, la autoridad administrativa competente, como parte de sus funciones de inspección, está obligada a verificar el debido cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

Un último elemento de cuantificación está en el tipo de gravamen, aplicado a la base gravable, dando lugar al surgimiento de la cuota. Su cálculo no implica estar en presencia de la deuda tributaria, pues la cuota puede ser motivo de minoración, mediante el uso de algún beneficio fiscal establecido en ley, o incrementarse con algún otro accesorio de las contribuciones, como lo son los recargos y la actualización.

El estudio de la base imponible, por lo dicho, se vuelve consustancial para comprender el tema de la deuda tributaria. Pero ¿qué es la base imponible? y ¿cuáles son los métodos o técnicas para su determinación? El hecho imponible y la base gravable están íntimamente relacionados, pues en esta última se recoge el aspecto objetivo de la primera. La deuda tributaria se paga como consecuencia de la cuantificación del presupuesto de hecho realizado por el sujeto pasivo. En defi-



nitiva, es un elemento necesario para determinar la cuantía de la deuda tributaria apegada a los postulados del principio de capacidad contributiva relativa, pues se adapta, en su cuantificación, a la aptitud contributiva del sujeto pasivo.

Son ejemplos de bases imponibles el valor de un bien (impuesto predial); la cuantía del negocio jurídico (contrato privado de compraventa); el gasto realizado (IVA); el ingreso percibido (Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas); el patrimonio adquirido (Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles), entre otros. Aun cuando la base se conforma de una serie de valores de índole económica, puede, en algunos casos, romperse la regla general, y estimarse respecto a elementos carentes de contenido económico, incardinados, entre otros, sobre el peso y la medida de algún producto.

El CFF omite delimitar, como figura sustantiva, el contenido de la base imponible. Esto resulta lógico debido a la gran diversidad de contribuciones, y sobre todo de impuestos que coexisten en el sistema jurídico positivo. Cada impuesto en lo particular, en su normatividad, establece los elementos que habrán de configurar la base del impuesto. Empero, aun cuando el derecho positivo no lo reconozca existen diversos tipos de base.

La base también puede ser concebida con una calidad monetaria y no monetaria. En la primera, el factor susceptible de medición está representado por cantidades efectivas de dinero, a las que habrá de aplicarse el tipo que corresponda, según lo establezca la norma positiva. Un ejemplo característico se presenta en el impuesto que recae sobre la renta de las personas físicas, donde la base se conforma por los rendimientos percibidos por las personas en un lugar y tiempo determinados; en cambio, una base no monetaria depende de factores ajenos a una cantidad de dinero: litros, peso, volumen, número de folios de un documento, por lo cual debe gravarse

### *Tipo de gravamen*

El fin principal de una contribución, o utilizando su figura principal: el impuesto, implica una obligación de pago. No basta con que la ley cree un supuesto normativo o hecho im-

ponible, y posteriormente, ante una actuación del sujeto, ajustándose a dicho presupuesto, consolide la cuantía de la obligación de pago. Esta es una primera fase, en algunos tributos se requiere de una segunda, la cual obedece a todo un procedimiento de liquidación. Así, es necesario hacer uso de otros institutos tributarios, llamados de cuantificación. Nos referimos a la base gravable, el tipo y la cuota del impuesto. Esta última etapa, con mucho la más importante, da contenido económico a la obligación tributaria al cuantificar el hecho imponible. Para el obligado tributario es necesario, por tanto, conocer los elementos que le ayuden a determinar la cantidad a pagar. Sobre todo, hacer efectiva la garantía de seguridad jurídica establecida por la Constitución, en el tenor de que su aportación sea una efectiva representación de su aptitud contributiva. Como se denota, la capacidad contributiva no sólo está inmersa en el presupuesto normativo, sino que incluso tiene una fuerte injerencia en los elementos cuantitativos de la obligación tributaria. El legislador debe, por tanto, poseer una amplia cultura jurídica tributaria, con el fin de conocer la técnica necesaria para que cada contribución se ajuste a los lineamientos subjetivos y objetivos de este controvertido principio.

Para que la base gravable otorgue un resultado: la cantidad a pagar, es necesario enlazarla con la tasa; considerada el elemento definitivo para el cálculo de la carga tributaria. De su estructura dependerá la efectividad y equidad de la deuda tributaria. La técnica impositiva ofrece una clasificación sobre los diversos tipos de tasas susceptibles de aplicar a las contribuciones, sobre todo en lo que a los impuestos se refiere. El tipo de gravamen puede ser conceptuado como fijo, delimitado como una cantidad de dinero específica por cada unidad impositiva; en cambio, los tipos proporcionales atienden a un porcentaje que varía en la medida que aumenta o disminuye la base.

Ahora bien, cuando la tasa se refiere a una base monetaria puede ser fijada, por ley, de dos formas: la primera al establecerse una cantidad específica por cada uno de los escalones en los que se descompone la base imponible. Una segunda opción demanda el establecimiento de un porcentaje para aplicar a la base gravable. Cada uno de estos porcentajes adquiere

la denominación de alcúotas, las cuales pueden ser proporcionales o progresivas:

También —como ya se argumentó líneas arriba— cuando la tasa o tipos de gravamen se constituyen por porcentajes aplicables sobre bases de dinero, se les denomina alcúotas. Las alcúotas que pueden aplicarse a la base imponible, pueden ser de diversas formas:

- a) Proporcional. Esta alcúota permanece fija aun cuando la base imponible se modifique. La cuantía del tributo crece de manera proporcional al incremento de la base. El caso del IVA se tiene una tasa proporcional. La ley que regula dicho impuesto exige como obligación de las personas físicas y morales que enajenen bienes; presten servicios independientes; otorguen el uso o goce temporal de bienes; e importen bienes o servicios; aplicar a los valores de dichas operaciones la tasa del 16%. Este porcentaje, ante su inmovilidad, adquiere la categoría de proporcional.
- b) Progresivo. Las tasas progresivas aumentan conforme la base imponible se incrementa. Por tanto, la carga tributaria crece de manera más que proporcional, ajustándose con eficacia a los planteamientos de la capacidad contributiva. No es posible que la alcúota mantenga una perpetua progresividad, pues el impuesto llegaría a ser confiscatorio, superando el 100% de la base gravable. Por ello es necesario, por razones de técnica y justicia tributaria, que la última alcúota de la tarifa adquiera una naturaleza proporcional.
- c) Regresivas. En este caso, conforme aumenta la base imponible, la alcúota tiende a disminuir. Se produce, en consecuencia, el efecto contrario al generado por la alcúota progresiva.

Así como el hecho imponible necesita alcanzar una armonía con los postulados del principio de capacidad contributiva —aspecto objetivo del principio— y la base debe ser un reflejo de la riqueza gravable susceptible de imposición, el tipo es un elemento definitivo para alcanzar la carga tributaria justa. Su estructura facilita la equidad de la deuda.

### *Regímenes de determinación del tributo*

El cálculo de la obligación de pago de una contribución exige o requiere la ayuda de la base imponible. Para hacer factible el objetivo perseguido en el presupuesto normativo de la contribución, es indispensable que la configuración del tributo posea una construcción normativa de la obligación tributaria. En el procedimiento para dar un resultado numérico a la obligación tributaria, se presentan dos vías, una donde la contribución se determina y la otra donde sólo alcanza a estimarse o presumirse. En este tenor, la voz “determinar” no alcanza a comprender ambos tipos de bases. Según el método que se utilice para dar un valor económico a la base, el resultado será diferente. El CFF reconoce, pero no de manera expresa, tal distinción cuando otorga la posibilidad a la autoridad fiscal para calcular la deuda tributaria en apego al uso de elementos presuntos.

#### *Determinación directa*

Cuando para hacer el cálculo del impuesto el contribuyente, o, en algunos casos la autoridad, utiliza documentación específica (contabilidad), o un soporte electrónico, que trasluzca con claridad la situación económica del contribuyente, se realiza una determinación directa de base imponible. Mediante este método hay un pleno conocimiento y comprobación del hecho generador. La consecuencia: otorgar al obligado la certeza de que se paga con apego a los lineamientos establecidos en el hecho imponible. También suele denominársele determinación con base cierta. A través de este régimen se da un valor económico al presupuesto establecido en la ley tributaria.

#### *Estimación indirecta*

Este método surge al carecer la autoridad de los elementos y datos necesarios para llevar a cabo una completa estimación. Es el caso de la falta de declaraciones, incumplimiento de obligaciones contables, donde la autoridad necesita, para co-

nocer la carga del impuesto, estimar de manera indirecta la cuantía de la base imponible. La mecánica exige hacer uso de datos comparativos e inferidos. Sólo así se podrá dar un valor económico a la base imponible, que surge como consecuencia de la obligación tributaria. En su consecuencia son presuntas las bases imposables así estimadas, que se evalúan según presunciones no legales establecidas por la propia administración tributaria en cada caso, sin perjuicio de la revisión encomendada a los tribunales en los supuestos de impugnación por el sujeto pasivo. Este régimen se concentra en aquellos contribuyentes que no atienden los lineamientos de la ley tributaria. Es lógico, por consecuencia, proceder en forma enérgica contra ellos, incluso desconociendo algunos de los derechos a los que están afectos los contribuyentes cumplidos. El CFF, en el artículo 55, faculta a las autoridades fiscales a estimar presuntamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, siempre y cuando se opongan u obstaculicen al desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; no presenten libros y registros de contabilidad; existan omisiones en el registro de operaciones, ingresos o compras; surjan registro de compras, gastos o servicios no realizados; haya alteraciones en el registro de inventarios; no cumplan con las obligaciones de valuación de inventarios; no se tenga en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal, y se adviertan irregularidades en la contabilidad. Este artículo se convierte en una importante herramienta para que la autoridad pueda hacer frente a la evasión fiscal y al fraude a la ley tributaria. Por otra parte, la facultad de la autoridad fiscal se amplía en el artículo 57 del mencionado ordenamiento legal al disponer: “Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas”.

## CONCLUSIONES

El tributo o contribución es la figura central del derecho tributario, delimitada como la carga impuesta por el Estado a los particulares, con el fin de que participen en el concurso

de los gastos públicos. Los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejora, son la especie dentro del género tributo, cada una de estas figuras tiene una función análoga a la otra: recaudar, pero con estructuras jurídicas diferentes. El impuesto exige la presencia de un supuesto normativo (hecho imponible), donde se encuentra contenida una obligación de pago para quien sea titular de la riqueza allí gravada; en cambio, los derechos atienden al cobro que realiza la autoridad fiscal, por el costo de un servicio proporcionado por el Estado a un particular, previa petición realizada por este último para que se le proporcione un servicio o se le permita usar y gozar de bienes de dominio público de la nación; en este último caso existe una clara contraprestación entre los sujetos que participan en la relación jurídica tributaria, a diferencia del impuesto que carece de ella. Las contribuciones de mejora funcionan de manera diferente, pues el costo impositivo se determina por el aumento de valor de bienes —propiedad de particulares— afectados por la realización de una obra pública. Las contribuciones de seguridad social están delimitadas por los servicios que presta el Estado, al sustituirse en la obligación que tienen los particulares de otorgar la seguridad social a sus trabajadores. El costo de tales servicios se refleja en las cuotas que deben cubrir los patrones al Estado.

Ahora bien, las contribuciones o tributos requieren contener elementos cualitativos y cuantitativos en su estructura, con el fin de hacer efectivo su cobro. Ello nos lleva a conocer la estructura del hecho imponible, los sujetos de la relación tributaria, la base gravable, la tasa y la deuda tributaria.

#### BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

- Alvarado Esquivel, Miguel (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México 2005.
- Domínguez Crespo, César Augusto, *Derecho tributario*, t. I, *Teoría general y procedimiento*, Thomson Reuters, México, 2017.
- Fernández Sagardi, *Código Fiscal de la Federación, comentado y correlacionado*, Thomson Reuters, México, 2014.

- González García, Eusebio y Ernesto Lejeune, *Derecho tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000.
- Ríos Granados, Gabriela, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, Porrúa-UNAM, México, 2009.
- , *Temas selectos de derecho tributario*, Porrúa-UNAM, México, 2008.

#### BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

- Amatucci, Andrea (dir.), *Tratado de derecho tributario*, ts. I y II, Temis, Colombia, 2001.
- Antón Pérez, “Los métodos de determinación de las bases imponibles”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 104, 1999.
- Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho financiero y tributario, parte general*, Thomson, Aranzadi, 2004.
- Chamorro y Zarza, José Antonio, *Derecho tributario, parte general*, Ratio Legis, Salamanca, 2014.
- Hensel, Albert, *Derecho tributario*, Nova Tesis-Editorial Jurídica, Santa Fe, Argentina, 2004.
- Margain Manatou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, Porrúa, México, 2004.
- Martin Queralt, Juan *et al.*, *Derecho tributario*, Aranzadi, 2000.
- Menéndez Moreno, Alejandro (dir.), *Derecho financiero y tributario, parte general*, Lecciones de Cátedra, Lex Nova, Valladolid, 2002.
- Ramallo Massanet, J., “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, 1978.