

PREFACIO

Estudiar a las contribuciones no es una labor sencilla. Su abordaje puede intentarse desde perspectivas muy variadas, dado que esta figura tiene una destacada relevancia para muchas disciplinas científicas. Ello es así, básicamente porque las contribuciones no son el resultado de una discusión meramente jurídica, sino de una más amplia, que involucra a los sectores económico, social y político imperantes en un Estado determinado y en un momento específico del tiempo.

De ahí que las contribuciones no reconozcan paternidad en ninguna ciencia social, aunque sean objeto de estudio por parte de todas ellas. En su diseño y construcción participan una variopinta mezcla de áreas del conocimiento. Como consecuencia, se erige una figura de contenido complejo, dinámico y elástico.

El hecho de que este instituto constitucional sea producto y objeto de estudio de distintas disciplinas no supone la imposibilidad de un análisis estrictamente jurídico. En efecto, sin despreciar el método integral, es decir, aquel que propone estudiar al tributo en forma unitaria abordando los aspectos económicos, políticos, sociales y jurídicos, debemos rescatar algunos de los objetivos legítimos que con tal metodología se perseguían: el conocimiento más completo del tributo y la preocupación por la justicia tributaria.

Pero como ya he adelantado, soy partidario de un método exclusivamente jurídico. Ahora bien, cuando el derecho estudia a la “contribución”, lo ha hecho a través diversos enfoques metodológicos. De esta forma, el centro de atención del tributo (y como consecuencia del derecho tributario en su conjunto) ha sido, en primer lugar: a) aquella corriente doctrinal en la que el derecho tributario es absorbido por el derecho privado. Posteriormente, los elementos jurídicos de la imposición ocupan un primer plano,

de suerte que inicialmente, la explicación viene dada por: b) la teoría jurídica del impuesto como relación obligacional; c) más adelante, otra teoría explica al tributo a través del hecho imposible los conceptos de función y potestad, y, en mi opinión, esta evolución se cierra con d) la teoría actual de los derechos humanos, que también puede explicar el fenómeno tributario. Veamos este recorrido.

a) A mediados del siglo XIX era dominante la teoría de que los conceptos jurídicos del derecho civil deberían ser aplicados al resto de las disciplinas jurídicas. De ahí que en la legislación de ese siglo en México y en muchos países europeos y latinoamericanos los actos tomados en consideración por el derecho financiero venían recogidos en su denominación civilista, lo que originaba grandes problemas, tanto para la Hacienda pública, porque aquellos conceptos se avenían mal a la naturaleza de las normas tributarias,¹ como cuando los contribuyentes, con ánimo de eludir los impuestos, adoptaban la forma de instituciones jurídicas del derecho privado.²

b) A principios del siglo XX, y por influjo de la teoría civilista imperante en aquellos años, al tributo se le estudió también a partir de la “relación obligacional”. De ahí surge la idea aún conservada en el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), de que 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. Es decir, se adoptó el principio de que la obligación surge o se perfecciona cuando

¹ Dice Manuel Dublán al referirse al patrimonio del Estado: “El dominio del Estado, que se representa por los poderes constituidos, se ejerce bajo las mismas relaciones de un propietario común, sobre las cosas que directamente pertenecen al gobierno”. Dejando en claro que el derecho civil en aquella época imprimía su influencia de manera directa en cualquier disciplina, incluyendo, por supuesto, al derecho fiscal. Dublán, Manuel, *Derecho fiscal*, reproducción facsimilar de la edición de 1865; Textos Universitarios, México, Manuel Porrúa, 1975.

² Es esta una de las críticas que hacemos al artículo 5o. del CFF, cuya redacción enaltece desde entonces los conceptos del derecho privado, atizados hoy día por el artículo 5-A del mismo ordenamiento.

se cumplen los supuestos normativos previstos en ley, y es a partir de ese momento cuando empieza a surtir efectos jurídicos.

La escuela establecida por Mario Pugliese (*Instituciones de derecho financiero*),³ Benvenuto Griziotti (*Principios de ciencias de las finanzas*)⁴ y Ezio Vanoni (*Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*)⁵ dieron cuenta de ello, habiendo tenido una enorme influencia en la doctrina y en los tribunales europeos y latinoamericanos de aquellos años.

Ilustrativa del tema resulta la tesis emitida el 13 de enero de 1941 por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, que indica:

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. Nace de acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el Fisco Federal. Siendo incuestionable que el precepto aludido reproduce la tesis sostenida por Mario Pugliese en su *Derecho Financiero*, y en esa virtud procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como efecto de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria, como son las de que, en el dominio de los impuestos directos la obligación concreta del contribuyente, de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero esa orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correlativa del Estado, pues éstos ya nacieron anterior y directamente por la existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria. En consecuencia, antes de la notificación de la determinación, existe la prestación fiscal perfecta con el carácter de exigible, por haberse verificado las condiciones indispensables para su existencia jurídica, y la notificación al

³ Pugliese, Mario, *Instituciones de derecho financiero*, México, Porrúa, 1976.

⁴ Griziotti, Benvenuto, *Principios de ciencias de las finanzas*, Buenos Aires, Roque Depalma, Editor, 1959.

⁵ Vanoni, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, España, Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1973.

causante solo viene a ser uno de los actos encaminados a hacer efectiva la obligación tributaria, que ya existía con anterioridad; pero en modo alguno puede pretenderse que esa notificación sea indispensable para la existencia, para la validez, para el nacimiento del crédito fiscal, que es exigible con anterioridad.

c) Un poco más adelante, existieron notables estudios del tributo centrados en la figura del “hecho imponible”. La doctrina latinoamericana tuvo su impronta en este aspecto con autores como Dino Jarach con su obra *El hecho imponible*,⁶ Rafael Bielsa (*Estudios de derecho público*, vol. II, *Derecho fiscal*), así como Carlos M. Giuliani Fonrouge (*Derecho financiero*)⁷ en Argentina; Amílcar de Araujo Falcao (*El hecho generador de la obligación tributaria*),⁸ y Geraldo Ataliba (*Hipótesis de incidencia tributaria*)⁹ en Brasil, al igual que la doctrina española con Fernando Sainz de Bujanda (*Lecciones de derecho financiero*) y la italiana, con Gian Antonio Micheli (*Curso de derecho tributario*),¹⁰ Antonio Donato Giannini (*Instituciones de derecho tributario*)¹¹ y Antonio Berliri (*Principios de derecho tributario*).¹² En México a través del maestro Sergio Francisco de la Garza (*Derecho financiero mexicano*).¹³

Desde mediados del siglo XX, en Europa, y a principios del siglo XXI, en México, las metodologías antes citadas han perdido fuerza debido a que ni aquella obligación tributaria ni el hecho imponible ni la relación tributaria juegan los papeles protagónicos

⁶ Jarach, Dino, *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1943.

⁷ Fonrouge, Carlos M. Giuliani, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1970.

⁸ Falcao, Amílcar de Araujo, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1961.

⁹ Ataliba, Geraldo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, Ara, 2011.

¹⁰ Micheli, Gian Antonio, *Curso de derecho tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1973.

¹¹ Giannini, Antonio Donato, *Instituciones de derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

¹² Berliri, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1973.

¹³ Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1964.

que se les había asignado en su época. Hoy, se entiende que todos los elementos del tributo tienen una gran importancia, de manera que estamos viviendo una etapa de parsimonia jurídica sobre la metodología de estudio del tributo, despojando a cualquiera de sus elementos de mayor importancia que al resto.

d) En los tiempos que corren de la segunda década del siglo XXI, puedo afirmar que el estudio de las contribuciones ya no tiene su punto de partida en algunos de sus elementos, sino externamente a ellos. Me refiero a los derechos humanos, que los circunscriben. Entiendo que hoy, el eje de atención del tributo ya no es tanto el tributo en sí, como la dignidad de las personas que se busca proteger a través de él. El tributo transita de ser un fin, a un medio, a través del cual se procura alcanzar la dignidad de las personas. El tributo se crea y se justifica en la medida de aquellos derechos fundamentales. En otras palabras: el tributo pasa de ser el centro de atención del derecho tributario a convertirse en instrumento para realizar la dignidad de las personas.

De ahí que su estudio, si bien se realiza a través de la metodología analítica, su fondo está en el respeto de estos derechos. Por esa razón, no puedo dejar de lado este estudio mientras paralelamente analizo a las contribuciones. Un claro ejemplo de esta nueva perspectiva es la importancia que hoy se reconoce a los beneficios fiscales como elementos que modulan a los tributos, y que tienen un claro propósito extrafiscal.

Sin embargo, el estudio analítico del tributo sigue encontrando una clara justificación. Por ello, estudiaré a las contribuciones a través de este método, es decir, profundizando en cada una de las partes que lo componen. La doctrina y la jurisprudencia nacionales son unánimes en este sentido: la mejor aproximación al tributo es a través de sus partes integrantes.

Este proceder científico es propio del sistema jurídico romano-germánico-canónico al que estamos adscritos, pues bajo su cobijo se han cultivado todas las teorías jurídicas. Obsérvese, por ejemplo, la teoría del delito, que estudia a éste escudriñando sus elementos, como la acción, el tipo penal, la antijuridicidad, la cul-

pabilidad, el sujeto pasivo o víctima y el sujeto activo o presunto delincente, etcétera. Lo mismo sucede con la teoría del acto administrativo, que lo estudia por las partes que lo componen, como el sujeto, la competencia, la voluntad, el objeto, el motivo, el mérito y la forma. Finalmente, aludiré a la teoría de los contratos, en la que se estudia a éste por los elementos que lo integran, que son aquellos sin los cuales el contrato no tiene valor, o degenera en otro diferente: la capacidad, el consentimiento, el objeto y la causa.

Pues bien, como dije con antelación, el tributo no escapa a esta metodología de estudio, que, por lo demás, me parece adecuada para comprenderlo de manera más profunda y detallada.

Ahora bien, el presente estudio del tributo lo abordaré desde la perspectiva exclusivamente jurisprudencial, por lo que son nulas las referencias a autores nacionales o extranjeros. Esto no pretende ser un desaire a una calificada doctrina nacional, sino sólo el reconocimiento y exaltación a la rica aportación que los tribunales han hecho en la construcción de la teoría tributaria, a la que poca atención se le ha prestado.