

# Unidad 5

---

- **El impuesto**

*“El impuesto es la contribución establecida en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.”*

## 1. DEFINICIÓN

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º fracción I define que impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma ya que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de ese mismo artículo (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, respectivamente).

En nuestra opinión, la anterior definición legal es censurable porque en si 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 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 como 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.

De la Garza, como conclusión al estudio de las características de este gravamen nos propone la siguiente definición: *“El impuesto es una prestación tributaria obligatoria exigible, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.”*

Por nuestra parte consideramos que el impuesto es la prestación en dinero o especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas o morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.

## 2. PRINCIPIOS TEÓRICOS

Varios tratadistas han elaborado principios teóricos a propósito del establecimiento de los impuestos, principios que aunque originalmente se han pensado en función de los impuestos, ya que esta es la figura tributaria más estudiada, con ligeras adaptaciones se aplican en general para todos los tributos. De tales principios solo comentaremos los formulados por Adam Smith y por Adolfo Wagner.

En el libro V de su obra La Riqueza de las Naciones, Adam Smith formuló cuatro principios fundamentales de los impuestos que, por su acierto, continúan comentándose e inspirando a la legislación moderna que no obstante que datan de hace dos siglos, generalmente son respetados y observados. Estos principios son: de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.

a) El principio de justicia consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas 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, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa; como excepción, sólo deberán eliminarse aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva, dicho en las palabras de Adam Smith, capacidad económica. Se entiende que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.

Que el impuesto sea uniforme significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo. Sobre este punto, John Stuart Mill señala que debe tomarse en cuenta la teoría del sacrificio, la cual implica que si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada una será también distinta y estará en relación con el sacrificio que significó la percepción. Por ello se dice entonces que el impuesto será uniforme si la ley trata igual a situaciones iguales desigual a situaciones desiguales.

b) El principio de certidumbre consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrario por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones.

c) El 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 al contribuyente. Es decir, deben escogerse aquellas fechas o periodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice el pago.

d) 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 o sea, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación tiene que ser la menor posible. Éinaudí, señala que cuando el costo de la recaudación excede el 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.

Adolfo Wagner, en su "Tratado de las Ciencias de las Finanzas", ordena los principios de imposición en cuatro grupos:

*En el primer grupo*, principios de política financiera. Abarca los de suficiencia de la imposición y de elasticidad de la imposición; conforme al primero, los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras de un determinado periodo, en la medida en que otras vías o medios no pueden hacerlo o no sean admisibles: el segundo significa que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos que con un simple cambio de tarifa y sin provocar

trastornos, produzcan, en casos e crisis, los recursos necesarios.

*En el segundo grupo*, principios de economía pública. Incluye aquí la elección de buenas fuentes de impuestos y la elección de las clases de impuestos.

*En el tercer grupo*, principios de equidad. Son los principios de generalidad y uniformidad que hemos comentado anteriormente.

*En el cuarto grupo*, principios de administración fiscal. Encontramos aquí la fijeza de la imposición, comodidad de la imposición y tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

### **3. SUJETOS**

En el impuesto, como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto por la ley impositiva, o sea, que se ha realizado lo que se llama hecho generador, surge la obligación fiscal y, por lo tanto, hay un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación siendo siempre el sujeto activo el Estado. En cuanto al sujeto pasivo, de la definición de impuesto que hemos dado, desprende que pueden serlo las personas físicas y las morales, circunstancia que se confirma de lo dispuesto por el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que prevé que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

El vigente código fiscal de la federación, a diferencia del anterior, no define al sujeto pasivo de la obligación fiscal, sin embargo, siguiendo los lineamientos que señala la doctrina y que recogía el anterior código podemos precisar que sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley esta obligada al pago de una prestación tributaria.

Hasta 1980 en el Derecho Fiscal mexicano se consideraba como sujeto pasivo de un crédito fiscal a las entidades carentes de personalidad jurídica, a las que se conceptuaba como agrupaciones que constituyeran una unidad económica diversa de la de sus miembros, pero esta posibilidad desapareció a partir de 1981 del Derecho Positivo mexicano, de modo que ahora únicamente las personas físicas o morales pueden ser sujeto pasivo del crédito fiscal.

### **4. CARACTERÍSTICAS LEGALES**

Del estudio legal del impuesto, en relación con los principios que sobre la materia recoge la Constitución Política del país obtenemos que todo impuesto debe reunir las siguientes características:

a) Debe estar establecido en una ley. Este principio, conocido como de legalidad, como ya hemos dicho al hablar de las fuentes del Derecho Fiscal y al analizar la Ley fiscal, se encuentra consignado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que establece la obligación los mexicanos de contribuir al gasto público, de

la manera proporcional equitativa que dispongan las leyes. El principio de legalidad aquí establecido se reafirma con las disposiciones contenidas en los artículos 73, fracción VII y 74, fracción V de la propia Constitución, que disponen que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente, durante su periodo ordinario de sesiones, las contribuciones que basten para cubrir el Presupuesto de Egresos, de donde se concluye que los impuestos deben estar establecidos en una ley expedida por el Poder Legislativo, salvo los casos del Decreto-Ley y de Decreto-Delegado.

Jurisprudencia aplicable:

**Registro No.** 207876

**Localización:**

Octava Época

**Instancia:** Cuarta Sala

**Fuente:** Semanario Judicial de la Federación  
VIII, Noviembre de 1991

**Página:** 69

**Tesis:** 4a. XXXVI/91

Tesis Aislada

**Materia(s):** Constitucional, Administrativa

### **IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE.**

La exigencia de que los elementos esenciales de un tributo se consignen expresamente en la ley que lo establece, no llega al extremo de pretender la definición de los conceptos que utilice ni excluye la posibilidad de que la norma se interprete para averiguar su correcto alcance. Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo, requiriéndose únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido, puesto que interpretar la ley no equivale a crearla, sino nada más a desentrañar el sentido de la ya existente.

Amparo en revisión 827/91. Grupo Editorial Sefi, S.A. de C.V. 14 de octubre de 1991. Cinco votos. Ponente: José Antonio Llanos Duarte. Secretario: Abraham S. Marcos Valdés

b) El pago del impuesto debe sea obligatorio. En principio, la obligatoriedad de pago del impuesto se encuentra consignada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, que señala la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, obligación ésta que, al decir de Emilio Margáin, deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas

o sociales a su cargo, pero esta únicamente la obligación general en materia contributiva, porque la obligación concreta de cubrir el impuesto deriva de la realización de los hechos generadores de la obligación fiscal, o sea , que el deber de pagar proviene del hecho de que se haya coincidido con la situación señalada para que nazca la obligación fiscal.

c) Debe ser proporcional y equitativo. Esta característica, como ya hemos apuntado en apartados anteriores, se encuentra consagrada también por el artículo 31, fracción IV de nuestra Ley Fundamental y se ha considerado que constituye una auténtica garantía individual. Sobre su significado coincidimos con Flores Zavala en el sentido de que ambas palabras son un solo concepto y significan justicia en la imposición, es decir, recogen el principio de justicia de Adam Smith y, por lo tanto, debemos entender que esta característica se refiere a que los impuestos deben ser establecidos en función, de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido.

No consideramos correcto que se asimilen los términos proporcionalidad y equidad a los de generalidad y uniformidad, respectivamente, como lo hace Margáin, pues no debe perderse de vista que los principios de generalidad y uniformidad, aunque complementarios del principio de justicia, son diferentes, pues no es lo mismo establecer un tributo en función de la capacidad contributiva del particular, proporcionalidad y equidad, que prever una hipótesis legal en forma general y abstracta, con la que cualquiera puede coincidir y así generar la obligación fiscal de generalidad, ni de prever un tratamiento igual a situaciones iguales y tratamiento desigual a situaciones desiguales, uniformidad.

En conclusión, sostenemos que la característica de proporcionalidad y equidad se refiere a que los impuestos sean establecidos atendiendo a la capacidad económica del contribuyente, independientemente de la generalidad y uniformidad que también debe tener el tributo.

A propósito de la proporcionalidad y equidad de los impuestos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo el siguiente criterio:

**Registro No.** 232197

**Localización:**

Séptima Época

**Instancia:** Pleno

**Fuente:** Semanario Judicial de la Federación

199-204 Primera Parte

**Página:** 144

Jurisprudencia

**Materia(s):** Constitucional, Administrativa

## **IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.**

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos



Volúmenes 199-204, página 57. Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhoute Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Carlos de Silva Nava. Secretaria: Fátima Sámano Hernández.

Nota: En el Informe de 1985 y Apéndice 1917-1995, la tesis aparece bajo el rubro "IMPUESTOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD."

Genealogía:

Informe 1985, Primera Parte, Pleno, tesis 5, página 371.  
Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, tesis 170, página 171.

Nota: En el Semanario Judicial de la Federación, la referencia de la página 58 de los precedentes es incorrecta, la cual se corrige, como se observa en este registro

Por lo que respecta a la equidad tributaria, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha tomado el siguiente criterio jurisprudencial:

**Registro No.** 192290

**Localización:**

Novena Época

Instancia: Pleno

**Fuente:** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XI, Marzo de 2000

**Página:** 35

Tesis: P./J. 24/2000

Jurisprudencia

**Materia(s):** Constitucional, Administrativa

### **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 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.

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. 10 de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

d) Que se establezca en favor de la administración activa o centralizada del Estado. Esta característica se desprende del texto de los artículos 31, fracción IV; 73, fracción VII y 74 fracción IV del Código Político Mexicano. En efecto, hemos visto que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio, es decir, a los gastos públicos del Estado, como organización política soberana y sólo para esos gastos, por lo tanto, se excluye a los organismos que no forman parte de la Federación, Estado o Municipio, o sea, que constitucionalmente no hay obligación de contribuir o pagar tributos para cubrir gastos distintos de los de la Federación, Estados y Municipio, como son los gastos de la administración delegada, integra por los organismos descentralizados y empresas de participación estatal, que son entidades con personalidad jurídica propia por lo mismo diferente separada de la del Estado, como lo es el Seguro Social.

Correlativamente a lo dispuesto en el mencionado artículo 31, fracción IV constitucional, los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV establecen que en la esfera federal el Congreso de la Unión discutirá y aprobará anualmente el presupuesto del Estado Federal, presupuesto que entonces, sólo debe contener los gastos públicos de la Federación y para cuya subvención se aprueban también las contribuciones que el propio Congreso considera necesarias.

e) El impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos. Esta característica es consecuencia de la anteriormente mencionadas. En efecto, como ya dijimos, el Congreso de la Unión decreta los impuestos que considera son suficientes para satisfacer el Presupuesto de Egresos que discute y aprueba, por lo tanto, el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados. Hacer cualquiera otra destinación sería violar los preceptos constitucionales a que nos hemos venido refiriendo.

## 5. CLASIFICACIÓN

Existen diversas clasificaciones sobre los impuestos, a continuación mencionaremos las más importantes generalmente citadas y utilizadas:

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, por lo que comentaremos los criterios de distinción que se han elaborado.

El criterio de la incidencia señala que son impuestos directos son aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación, puesto que no lo puede recuperar de las otras personas; y son impuestos indirectos los que si pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas.

A este criterio se le ha criticado (Dino Jarach. Curso Superior de Derecho Tributario) indicando, principalmente, que todos los impuestos, en determinadas condiciones, son susceptibles de traslación, sobre todo aquellos que recaen sobre fenómenos del mercado y que, por lo tanto, tienen efecto sobre los precios, de manera que serán razones económicas las que determinaran si el impuesto se traslada o no se traslada, pero no puede saberse "a priori" (antes).

El criterio administrativo o del padrón señala que son impuestos directos aquellos que gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, por lo que pueden hacerse listas o padrón de contribuyentes; y son impuestos indirectos aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refieren a situaciones transitorias no es posible hacer una lista o padrón de contribuyentes.

A este criterio se le critica que de acuerdo con él, impuestos que sin discusión se consideran indirectos, resultarían ser indirectos por el solo hecho de gravar periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y de que es posible hacer un padrón de contribuyentes, como es el caso del impuesto de Valor Agregado; y que impuestos indiscutiblemente directos resultarían indirectos por la sola razón de gravar hechos aislados y de que no es posible hacer un padrón de contribuyentes, como es el caso de Impuesto sobre la Renta a cargo de las personas

físicas respecto de los ingresos por obtención de premios.

El criterio de la manifestación de la capacidad contributiva señala que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza; y son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en si misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino a una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias.

Este último criterio, a nuestro juicio, sí nos permite distinguir a los impuestos directos de los indirectos, pero esta exento de critica ya que presenta inconvenientes en su aplicación porque hay casos en los que ni la riqueza en si misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, ni la riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias, evidencian la real capacidad contributiva del sujeto pasivo.

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 prescindien 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 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. En esta clasificación encontramos dos criterios para distinguir cuales son los impuestos generales y cuales los impuestos especiales.

Uno de los criterios señala que el impuesto general es el que grava diversas actividades u operaciones, pero que tienen un denominador común, por ser de la misma naturaleza; en cambio, el impuesto especial es el que grava una actividad determinada en forma aislada.

El otro de los criterios señala que el impuesto general es el que recae sobre una situación económica globalmente considerada y el impuesto especial es el que recae sobre un elemento de esa situación económica. Al primero se le llama también impuesto sintético y al segundo, impuesto analítico.

e) Con fines fiscales y con fines extra fiscales. 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 animo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etcétera.

En México es criticable el establecimiento de impuestos con fines

exclusivamente extrafiscales, pues como ya hemos dicho una de las características esenciales del impuesto, derivada de la Constitución Política del país, es que se decreten para satisfacer el Presupuesto de Egresos, es decir, la Constitución no prevé ni autoriza el establecimiento de impuestos con fines diferentes de la satisfacción del Presupuesto de Egresos.

f) Alcabalatorios. Los impuestos alcabalatorios son aquellos que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, o, inclusive, dentro de una misma entidad. Las principales formas de impuestos alcabalatorios son los siguientes: impuesto al tránsito, que gravan el simple paso de las mercancías por el territorio de una entidad, viniendo de otras y destinadas a una tercera, impuesto de circulación, son los que gravan la simple circulación de la mercancía en una entidad.

Impuestos de extracción, que gravan la salida de un producto de una entidad, con destino a otra o al extranjero, impuestos de introducción que gravan la entrada de mercancías a una entidad proveniente de otra o del extranjero, Impuestos diferenciales, son los que gravan la entrada o salida de productos, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares o a los que permanecen en el interior para su consumo.

## **6. EFECTOS DE LOS IMPUESTOS**

Los efectos de los impuestos podemos estudiarlos en dos grandes grupos, en el primero, los efectos de los impuestos que no se pagan; en el segundo, los efectos de los impuestos que se pagan.

El efecto de los impuestos que no se pagan es, en general, la evasión o la elusión. La evasión se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena. Como ejemplo podemos citar al contrabando y al fraude fiscal.

La elusión consiste también en sustraerse al pago del impuesto, pero no recurrir para ello a conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como son evitar coincidir con la hipótesis legal, ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar diferente de aquél en que debe aplicarse el tributo o, más simplemente, absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley.

El efecto de los impuestos que se pagan es la posibilidad de traslación del gravamen, también conocida como repercusión. La traslación del impuesto es un fenómeno, económico a veces ordenado, a veces prohibido y a veces permitido por la ley, luego, no siempre regulado, que, salvo que esté prohibido, siempre es legal y que consiste en cargar a un tercero el impuesto originalmente a cargo del sujeto pasivo señalado por la ley, de modo que sea aquél y no éste quien sufra el impacto económico, o sea, en quien incida el impuesto.

La traslación del impuesto se verifica en tres fases:

a) Percusión. Es el momento en que se realiza el presupuesto de hecho previsto por la ley fiscal para que nazca la obligación, es decir, el causante del tributo se adecua a

la hipótesis normativa y genera la obligación fiscal.

b) Traslación. Es el momento, en que el causante del impuesto, es decir, la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo del impuesto, traslada el gravamen a un tercero, que a su vez puede transmitirlo a otro. La traslación puede ser hacia adelante pro traslación, o bien hacia atrás retrotraslación, según la dirección de la traslación.

En la traslación hacia adelante el causante cobra por los bienes o servicios que enajena no solamente el precio de los mismos, sino, además, fuerza al consumidor a que pague el impuesto que ha causado el contribuyente. En la retrotraslación, el adquirente de bienes fuerza a proveedor a que le pague el impuesto que causara en cuanto realice la mercancía adquirida. Para Griziotti, existe otro tipo de traslación, la lateral, que se presenta cuando no pudiendo realizarse la traslación hacia adelante o hacia atrás, el causante consigue hacer recaer el pago del impuesto sobre los proveedores o los compradores de otras mercancías o de otros servicios, que no son gravados con tributos, pero que son producidos a costos conjuntos con las mercaderías o los servicios gravados, o bien son complementarios de los procesos de producción respecto de los bienes por los servicios gravados.

c) Incidencia. Es el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve forzado a pagar el tributo.