

361.
2ej.



Universidad Nacional Autónoma de México

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"A R A G O N"

"ESTUDIO CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO SOBRE
NOMINAS DE LA LEY DE HACIENDA DEL
DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL
VIGENTE"

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
SALVADOR SANDOVAL SILVA

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

I N D I C E .

Contenido	Página
INTRODUCCION	1
CAPITULO I. CONCEPTOS BASICOS.	
A) Las Contribuciones y su Clasificación..	5
1.- Impuestos	9
2.- Aportaciones de Seguridad Social ..	12
3.- Derechos	13
4.- Contribuciones de Mejoras	16
5.- Accesorios	19
B) Elementos de los Impuestos	21
1.- Sujetos del Impuesto	21
2.- Objeto del Impuesto	29
3.- Base del Impuesto	29
4.- Tarifa del Impuesto	30
5.- Cuota del Impuesto	30
6.- Epoca de Pago	31
C) Clasificación de los Impuestos	33
1.- Impuestos directos e impuestos indi rectos	33
2.- Impuestos reales e impuestos perso nales	34
3.- Impuestos generales e impuestos es peciales	35
4.- Impuestos específicos e impuestos - ad valorem	35

5.- Impuestos objetivos e impuestos sub jetivos	36
6.- Impuestos alcabalariorios	36
7.- Clasificación según los sujetos del Impuesto	37
B.- Clasificación que adopta nuestra le gislación	37
CAPITULO II. GARANTIAS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.	
A) Garantía de Proporcionalidad	44
B) Garantía de Equidad	51
C) Garantía de Legalidad	58
D) Otras Garantías Constitucionales	69
CAPITULO III. CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE <u>NO</u> MINAS.	
A) Planteamiento del Problema	77
B) Estudio de la Garantía de Proporciona- lidad	79
C) Estudio de la Garantía de Equidad	83
D) Estudio de la Garantía de Legalidad ..	87
E) Estudio de Otras Garantías	90
F) Opinión de los Abogados Postulantes ..	92
G) Opinión de la Suprema Corte de Justi- cia de la Nación	96
H) Causas y Consecuencias de los Resulta- dos Obtenidos	101
CONCLUSIONES	104
BIBLIOGRAFIA	107

INTRODUCCION.

Indudablemente, todo Estado se sostiene por los ingresos que percibe por diversos conceptos, de entre ellos destacan - como una fuente segura de los mismos los impuestos, que de manera directa contribuyen a los planes que el gobierno federal se propone realizar a futuro.

Aunque todos los ciudadanos recibimos beneficios por los servicios implementados por el Estado, no todos estamos dispuestos a desembolsar nuestros correspondientes impuestos, ¿a qué se debe esto?. En primer término a nuestra falta de conocimientos sobre los mismos, en segundo plano a la demostración sexenal que han hecho los administradores del gobierno, entran pobres y salen ricos y cada vez los centros urbanos -- tienen mayores problemas; y finalmente la mayor parte de los ciudadanos considera que estos impuestos son arbitrariedades y abusos legales que comete el gobierno. . . perjuicio de las - clases medias y bajas, protegiendo a los empresarios y potentados del país.

En este estudio se aborda este tema desde el punto de -- vista jurídico y se analizan, basados en la Constitución, la legalidad de estos impuestos.

Como parte central del trabajo se presta mayor atención al Impuesto Sobre Nóminas, por ser reciente y haber levantado polémicas entre los círculos empresariales del país, los que en forma directa se vieron afectados y mermados en sus ganancias, lo que los llevó a los tribunales de justicia para que

legalmente quedaran protegidos de este egreso, pero en lugar de encontrar en esta opción un estudio concienzudo y una solución basada en la Constitución, lo único que encontraron fue una respuesta basada en las experiencias de los miembros de nuestro máximo tribunal.

Haciendo este análisis, en el presente trabajo se tratará de demostrar que este impuesto no cumple con todas las normas jurídicas que marca la Carta Magna, y por lo tanto carece de toda legalidad constitucional.

CAPITULO I.

CONCEPTOS BASICOS.

CAPITULO I.
CONCEPTOS BASICOS.
A) Las Contribuciones y su
Clasificación.

En nuestro país las contribuciones o tributos, que el Estado impone a sus gobernados, a través del ejercicio de su soberanía, constituyen una muy importante fuente de ingresos para sufragar los gastos públicos, y de esta manera cumplir con los objetivos que el mismo Estado persigue. Dentro de las contribuciones, los impuestos son la principal fuente de ingresos en nuestro país.

La terminología en nuestra materia es bastante confusa. Nuestras leyes, no utilizan el término "tributo", solamente hablan de contribuciones. Sin embargo, una gran parte de tratadistas de Derecho ofrecen diversas definiciones, utilizando el término "tributo" y el de "contribuciones" como sinónimos; así tenemos que para Humberto Delgadillo, los tributos son -- "aportaciones económicas que de acuerdo con la ley, el Estado exige de manera proporcional y equitativa a los particulares

sujetos a su potestad soberana, que se destinan a cubrir el -
gasto público". (1)

Para Arrijo Vizcaino, los ingresos tributarios "son a--
quellos que derivan de aportaciones económicas efectuadas por
los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o ren-
dimientos, en acatamiento del principio jurídico-fiscal que -
los obliga a contribuir a sufragar los gastos públicos". (2)

Entre las características de las contribuciones, tenemos
las siguientes:

1.- Poseen un carácter público: los tributos o contribu-
ciones, son ingresos que tienen un carácter público, ya que -
el Estado los percibe gracias a su potestad de imperio, dife-
renciándose de los ingresos de Derecho Privado que son perci-
bidos a través de negocios privados, los cuales carecen de --
esa potestad soberana con la que cuenta el Estado.

2.- Es una prestación en dinero o en especie: el Estado
para poder cumplir con sus objetivos de proporcionar educa--
ción, justicia, servicios médicos, etc., debe percibir por --
parte de sus gobernados el sustento económico que servirá pa-
ra satisfacer esas necesidades. Ese sustento generalmente tie-
ne un carácter pecuniario, sin embargo, las contribuciones --
pueden consistir en prestaciones en especie.

3.- Son de naturaleza personal: partiendo de la defini--
ción que en el Derecho Civil se hace a la obligación, tenemos

(1) Delgadillo Gutiérrez, L.H. Principios de Derecho Tributario. Pág. 52.

(2) Arrijo Vizcaino, A. Derecho Fiscal. Pág. 64.

que ésta ha sido conceptualizada como "el vínculo jurídico -- por virtud del cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo en favor de otra persona, llamada acreedor". (3)

Tomando en cuenta la definición anterior, podemos concluir que no existe relación alguna entre las cosas; - por lo tanto, la relación que se establece entre los sujetos de la obligación tributaria, es una relación intuitu personae.

4.- Es una obligación establecida mediante disposición legal: el abogado F. de la Garza establece como característica de los tributos el hecho de que estamos en presencia de -- una obligación ex-lege y al efecto dispone que "la fuente de las obligaciones fiscales se encuentra representada por la unión de un presupuesto establecido en la ley y de un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis". (4)

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, consagra esta garantía a la que se le ha denominado "garantía de legalidad", misma que será analizada posteriormente (v. Infra, p. 58).

5.- Su finalidad es proporcionar recursos al Estado para que cumpla con sus objetivos: hemos visto que el Estado necesita de un ingreso para cumplir con sus objetivos, ingreso -- que es proporcionado por medio de las contribuciones. La pre-

(3) Rojina Villegas, R. Compendio de Derecho Civil. Tomo III. Pág. 7.

(4) Garza, F. de la. Derecho Financiero Mexicano. Pág. 324.

sente característica esta delimitada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución al establecer que: "Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan..." Del principio anterior, se desprende que el producto obtenido por el cobro de las contribuciones debe destinarse a los gastos públicos.

6.- Deben ser proporcionales y equitativos: del contenido del multicitado artículo 31 constitucional, en su fracción IV se desprende que los tributos deben ser justos, al disponer que las contribuciones sean proporcionales y equitativas; garantías que serán analizadas en su momento (v. Infra, p. 44 y 51). Sin embargo, en forma clara y sencilla diremos que habrá proporcionalidad y equidad en las contribuciones, cuando la carga de la misma sea de acuerdo a la capacidad contributiva de cada persona y se aplique a todos los sujetos que se coloquen en la hipótesis señalada por la ley.

En conclusión, si las contribuciones no cumplen con las garantías antes mencionadas, serán inconstitucionales y el contribuyente puede ejercer el medio de control constitucional, para dejar sin eficacia una contribución que ha nacido en contraposición de la Ley Suprema.

7.- Los ingresos que producen las contribuciones no deben destinarse a gastos determinados: nuestro Código Fiscal de la Federación, establece en su artículo primero, párrafo primero, in fine, que "solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico". Sin embargo, pen

samos que el principio anterior no debe ser aplicado a las -- contribuciones de mejoras, ya que siendo estas últimas establecidas para realizar obras determinadas, se requiere que -- los ingresos que se obtengan con motivo del cobro de dicha -- carga, se destinen a la realización de las obras y/o servicios por los cuales se ha impuesto la contribución (v. Infra, p. 16).

Una vez analizadas las características fundamentales de las contribuciones, abordaremos el punto relativo a la clasificación de las mismas, las cuales el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación clasifica en Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Derechos, Contribuciones de Mejoras y -- sus Accesorios.

1.- IMPUESTOS.

En este punto se dá principio al estudio del principal ingreso tributario de un Estado, el impuesto; ingreso que es el resultado de la imposición de la autoridad.

Es de especial importancia el estudio que vamos a -- realizar, analizar al impuesto como resultado del ejercicio -- de una facultad inherente a la soberanía de un Estado. Dicha carga, es un gravamen establecido por decisión unilateral del Estado, pero sujeto a determinados principios tributarios con sagrados en nuestra Ley Suprema.

El actual Código Fiscal define a los impuestos como "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 distin--

tas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo". (Artículo 2, fracción I).

Pensamos que la definición que proporciona nuestro actual código, presenta un gran error, ya que no menciona que estamos en presencia de una prestación, siendo ésta una característica fundamental del impuesto.

Por otro lado, el Código Fiscal de 1966 (vigente hasta 1982), establecía que: "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos". (art. 2).

Partiendo de ambas definiciones legislativas, analizaremos las características fundamentales del impuesto, así tenemos que:

a) El impuesto implica una prestación: sabemos que el producto obtenido de los impuestos, se destina en gran medida a proporcionar obras y servicios públicos a los ciudadanos, quienes en forma indirecta se benefician con esas obras y servicios, pero también sabemos que con el impuesto que pagan los contribuyentes, también se benefician los que no pagan impuesto.

Entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto, no existe una relación directa entre el pago que lleva a cabo éste último y entre la obra y/o servicio que debe realizar el primero, de ahí que digamos que al no existir una compensación directa e inmediata para el contribuyente este-

mos en presencia de una prestación. (5)

b) El impuesto puede ser cubierto en dinero o en especie: la definición que adopta nuestro Código Fiscal, no precisa si los impuestos deben cubrirse únicamente en dinero, o bien, pueden ser cubiertos en especie. Actualmente la mayor parte de los impuestos se pagan en dinero, pero esto no significa que sea el único medio para cumplir con dicho gravamen.

c) El impuesto debe establecerse a través de una ley: el impuesto debe exigirse a través de una ley previamente expedida, la cual debió haber cumplido con todas las etapas necesarias para su creación.

d) El pago del impuesto tiene carácter obligatorio: de ninguna manera el dotar de los medios suficientes al Estado para que éste cumpla con sus objetivos, es un acto que queda en la voluntad del particular, ya que de ser así, difícilmente alguien aportaría alguna cantidad, de ahí que sea el Estado el que imponga la obligación de cumplir con el pago, y en caso de que no vea una respuesta positiva por parte del contribuyente, pueda por medio de la coacción obligarlo a que cumpla.

e) El impuesto esta a cargo de personas físicas y morales: están obligadas al pago del impuesto, todas las personas físicas y morales, tanto nacionales como extranjeras, que al realizar alguna actividad, se coloquen dentro de la hipótesis prevista por la ley.

(5) Flores Zavala, E. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 37.

f) Se impone a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal: esto significa que la ley contempla las situaciones que dan nacimiento al crédito fiscal y en el momento en que el particular realiza alguna de esas situaciones se produce el crédito fiscal.

g) Su destino es cubrir los gastos públicos: de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, para que el impuesto sea válido debe, además de ser proporcional y equitativo, destinarse a cubrir los gastos públicos.

h) El presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al sujeto pasivo: esta independencia establece el elemento que distingue al impuesto de los demás tributos. F. S. de la Garza dice que el servicio prestado por el Estado (presupuesto de Derecho), es señal la más de las veces de capacidad contributiva, y en el caso de la contribución especial, hay hecho sintomático de capacidad contributiva. Sin embargo, en el impuesto, la capacidad contributiva es determinada por exclusión; el presupuesto es indicativo de una capacidad contributiva que no puede formarse con los elementos distintivos, característicos, estereotipados, del derecho y de la contribución especial. (6)

2.- APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

De acuerdo con el artículo 2 del Código Fiscal de la

(6) Garza, F. de la. Ob. cit. Pág. 364.

Federación que considera a las Aportaciones de Seguridad Social como contribuciones, tenemos que en su fracción II, el citado artículo establece que "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".

No se trata de verdaderas contribuciones, sino de aportaciones económicas que se hacen al Estado para que éste cumpla con determinados fines generales, como son el de proporcionar asistencia médica y medicinas a las clases trabajadoras en la forma que lo determine la ley respectiva. Dichas aportaciones, se encuentran reguladas en el Código Fiscal de la Federación, debido a que si las contribuciones se pueden cobrar utilizando la vía económico-coactiva, se ha facultado al Estado para el cobro de las mismas, proporcionándole los elementos necesarios para exigir el pago. (7)

3.- DERECHOS.

Es lógico pensar que si en ocasiones ciertas personas reciben un determinado servicio, ya sea porque lo solicitan o porque lo reciben en cumplimiento de un precepto legal, deben ser ellas quienes cubran el gasto necesario que se requerirá para poder llevar a cabo ese servicio.

(7) Arrijo Vizcaino, A. Ob. cit. Pág. 248.

Esto dió lugar al nacimiento de un tributo especial que nuestra legislación ha denominado "derecho" y las legislaciones de otros países lo han designado con el nombre de "tasa". No es finalidad de este punto discutir sobre la correcta terminología que se debe emplear al designar a esta contribución, bastará decir que utilizaremos el término que se estila en nuestra legislación fiscal, es decir, el de "derechos".

Así tenemos que los derechos son definidos por el actual Código Fiscal en los siguientes términos: "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 prestan por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado". (Art. 2, fracción IV).

Entre las características de esta figura tenemos las siguientes:

a) Los derechos implican una contraprestación: hablamos de contraprestación en virtud de que el Estado y el contribuyente se otorgan recíprocas prestaciones, es decir, el contribuyente a cambio de una aportación económica, recibe -- por parte del Estado un servicio que lo beneficia de manera directa.

b) El servicio debe prestarse a solicitud del usuario: existen algunas actividades que por su delicadeza e importancia, es necesario que el Estado las lleve a cabo por se

guridad de la ciudadanía, ejemplo: el servicio de control -- vehicular, el registro de un título ante la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública, etc.

c) El servicio debe ser prestado por la Administra-- ción Activa del Estado: es necesario que el servicio que reci bió el particular haya sido prestado a través de una Secreta-- ría o Departamento de Estado, y no por organismos autárquicos o empresas de participación estatal, en los que se ha delega-- do la prestación de un servicio público, como es el caso de - Ferrocarriles Nacionales de México, Petróleos Mexicanos, -- - etc., ya que los ingresos que éstos perciben pasan a formar - parte del patrimonio de dichos organismos, teniendo el carác-- ter de productos y no de derechos. (8)

d) El pagar los derechos constituye una obligación - establecida por el Estado, conforme a la ley: al ser los dere-- chos una categoría más de las contribuciones, es lógico pen-- sar y deducir que su establecimiento y liquidación son esta-- blecidos por el mismo Estado. En conclusión, el Estado para - poder exigir el pago de la obliqación tributaria, debe apoyar-- se en una ley.

e) Los derechos como toda contribución deben ser pro-- porcionales y equitativos: los derechos deben satisfacer los requisitos consagrados en la Constitución, en su artículo 31, fracción IV.

(8) Margáin Manautou, E. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Pág. 109.

f) El fin que deben tener los ingresos obtenidos de los derechos debe ser el de destinar una buena parte de esos ingresos al sostenimiento del servicio que los ha generado.

4.- CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

En la época actual uno de los grandes problemas por los que atraviesa nuestro país, es el aumento poblacional con centrado en las zonas urbanas. Este aumento desproporcionado ha obligado que se tengan que crear colonias nuevas, las cuales deben tener entre otras obras y servicios, los siguientes: alumbrado público, pavimentación de calles y banquetas, vigilancia policial, etc. Como consecuencia de lo anterior, surge la necesidad de buscar nuevas fuentes de ingresos para solucionar estos y otros problemas. De esta manera es como se ha pensado en el establecimiento de una nueva contribución, la cual imponga cargas económicas a todos aquellos individuos que reciban en forma directa un beneficio (dicho beneficio -- consiste en el aumento del valor comercial de sus predios), ya que como es sabido un predio ubicado en una zona que cuente con servicios públicos, tendrá más valor que uno que se en cuentre ubicado en una zona que carezca de esos servicios. --
(9)

En virtud de lo anterior, si determinadas personas reciben un beneficio que no es individualizado, pero que se benefician indirectamente con ese servicio de tipo general, deben ser llamadas a contribuir para los gastos públicos, ori

ginándose de esta forma las contribuciones de mejoras.

Se ha utilizado una gran variedad de términos para referirse a esta contribución. Así tenemos que se habla de -- "tributo especial", de "contribución especial", "derecho de - cooperación", etc. (10). Nosotros utilizaremos el vocablo --- "contribución de mejoras", debido a que es el término que uti liza nuestra legislación fiscal.

Nuestro Código Fiscal, define a las contribuciones - de mejoras como "las establecidas en ley, a cargo de las perso nas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas". (Art. 2, fracción III).

Para Margáin Manautou la contribución de mejoras "es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realiza ción de una obra o la prestación de un servicio público de in terés general, que los benefició o los beneficia en forma es pecífica". (11)

Del análisis de ambas definiciones, tenemos que la - contribución de mejoras tiene las siguientes características:

a) La contribución de mejoras es una prestación, toda vez que deriva de un acto unilateral del Estado.

b) El cobro de la prestación debe establecerse en -- una ley.

c) La contribución de mejoras se impone como conse--

(10) Garza, F. de la. Ob. cit. Pág. 345.

(11) Margáin Manautou, E. Ob. cit. Pág. 117.

cuencia de la realización de una obra o de un servicio público general indivisible.

d) Esta contribución la pagan las personas que reciben un beneficio de manera directa.

e) Se trata de una prestación en dinero, ya que el Estado así lo requiere para poder pagar el costo de la obra.

F. de la Garza, menciona la existencia de tres clases de contribuciones especiales: (12)

a) Contribuciones de mejoras: la cual ha sido analizada.

b) Contribuciones por gasto: "es aquella cuyo presupuesto de hecho consiste en la realización de actividades del Estado provocadas por el contribuyente que implican un gasto público o el incremento del gasto público". Estas contribuciones, señala, quedan clasificadas en nuestro Derecho Fiscal como "derechos".

c) Contribuciones de seguridad social: establece que el término correcto para estas contribuciones es el de "exacciones parafiscales"; nuestra legislación las denomina Aportaciones de Seguridad Social, las cuales ya fueron analizadas - (v. Supra, p. 12).

Por su parte, la Ley de Ingresos de la Federación -- contempla una sola contribución de mejoras y es la llamada -- "Contribución de mejoras por obras de infraestructura hidráulica". (Art. 1, fracción III).

(12) Garza, F. de la. Ob. cit. Pág. 348.

5.- ACCESORIOS.

Corresponde en estos momentos analizar a los accesorios, considerados dentro de la categoría de las contribuciones por nuestra legislación fiscal en su artículo 2, último párrafo.

No siendo finalidad del presente trabajo el estudio profundo de las contribuciones accesorias, nos limitaremos a mencionar en que consiste cada una de ellas.

En primer término encontramos a los recargos, los cuales surgen con motivo del perjuicio que se le causa al Fisco, por no pagarle a tiempo las cantidades a las que tiene derecho, exponiéndolo a que cuando llegue a cobrar la cantidad que se le debe, ésta haya perdido poder adquisitivo, debido a la devaluación que sufre nuestra moneda. (13)

En seguida, corresponde el turno a las sanciones; éstas tienen un carácter económico, imponiéndose por parte de la autoridad hacendaria, en contra de aquellos contribuyentes que han infringido una ley fiscal. (14)

En tercer término hablaremos de los gastos de ejecución que en términos generales, consisten en el pago que debe hacerse por parte del sujeto pasivo al Estado, como consecuencia de haberse llevado a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, el cual produjo gastos para el Estado, al reali

(13) Arrijoja Vizcaino, A. Ob. cit. Pág. 280.

(14) Ibid., Pág. 283.

zar las diligencias de embargo y remate. (15)

Finalmente, tenemos la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación; es decir, la indemnización por devolución de cheques para pago de contribuciones; así tenemos, que en términos del artículo citado, se establece que "el cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en -- tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del che que y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. La indemnización menciona da, el monto del cheque y en su caso los recargos, se requeri rán y cobrarán mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad penal que en su caso procediere".

(15) Ibid., Pág. 285.

B) Elementos de los Impuestos.

1.- Sujetos del Impuesto.

En toda relación tributaria intervienen dos sujetos; el que tiene la facultad de exigir el pago del impuesto y el que soporta la deuda; es decir, el que tiene el deber de pagar el impuesto. El primero recibe el nombre de sujeto activo, siendo el sujeto pasivo el segundo de los mencionados.

a) Sujeto Activo: de acuerdo con el artículo 31, ---fracción IV, de la Constitución, son sujetos activos de la relación tributaria, la Federación, los Estados y los Municipios. Cabe hacer notar que únicamente la Federación y las Entidades Federativas, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos, dejando sin esa facultad a los municipios, los cuales no pueden por manda to constitucional, establecer los impuestos municipales, ya - que éstos son fijados por las legislaturas de los Estados, de jándose al municipio la tarea de recaudarlos, lo cual se fun-

damenta en el artículo 115, fracción IV de la Constitución Federal.

El sujeto activo, al igual que el sujeto pasivo - tiene determinadas obligaciones que debe cumplir, siendo entre éstas la principal el cobrar la prestación tributaria, ya que si deja de cobrar algún impuesto, está otorgando una exención, la cual está prohibida tanto por la Constitución como - por la legislación ordinaria.

b) Sujeto Pasivo: para Arrijo Vizcaíno, el sujeto - pasivo de la obligación tributaria, es "la persona física o - moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución; es decir, la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa". (16). Este su - jeto tiene como obligación principal la de pagar el impuesto establecido.

No obstante la definición anterior, es necesario - indicar que existen otras personas, que sin haber realizado - el hecho generador de la obligación tributaria, resultan com - prometidas a cumplirla, tal como si ellas mismas la hubiesen - llevado a cabo.

En virtud de la situación anterior, diversos espe - cialistas de la materia, han elaborado varias clasificaciones de sujetos pasivos de los tributos. Así, S. F. de la Garza, - nos habla de sujeto pasivo principal o por adeudo propio, su - jeto pasivo por adeudo ajeno, sujeto pasivo responsable por -

(16) Arrijo Vizcaíno, A. Ob. cit. Pág. 135.

sustitución, sujeto pasivo responsable por solidaridad y sujeto pasivo responsable objetivamente. Flores Zavala, adoptando una terminología distinta habla de: responsabilidad directa, responsabilidad sustituta, responsabilidad solidaria y responsabilidad objetiva. Finalmente, Arrijo Vizcaino, siguiendo - las ideas de Jarach, clasifica a los sujetos pasivos en: sujeto pasivo contribuyente u obligado directo, sujeto pasivo obligado solidario, sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución y sujeto pasivo obligado por garantía.

Por nuestra parte, desarrollaremos en forma breve, la primera de las clasificaciones mencionadas, partiendo de las ideas de los tres fiscalistas citados.

- Sujeto Pasivo Contribuyente: "es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza". (17)

Este sujeto es el que se coloca dentro de la hipótesis normativa prevista en la ley.

Flores Zavala, denomina con el nombre de "sujeto pasivo con responsabilidad directa" al sujeto en estudio, y al efecto establece que "la responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal". (18)

- Sujeto Pasivo por Adeudo Ajeno: en ciertas oca-

(17) Jarach, D. Cit. por S.F. de la Garza. Ob. cit. Pág. 492.

(18) Flores Zavala, E. Ob. cit. Pág. 54.

siones, la legislación positiva le imputa a ciertas personas la obligación de realizar la prestación fiscal sin que esas personas realicen la hipótesis normativa generadora del crédito fiscal.

Nuestro Código Fiscal, distingue al sujeto pasivo principal o por adeudo propio, a quien denomina "contribuyente" y a la categoría general de sujeto pasivo por adeudo ajeno, a el que incluye bajo la denominación de "responsable solidario".

Finalmente, cabe hacer notar que a diferencia de los sujetos pasivos por adeudo propio, en los cuales su calidad de sujeto, es consecuencia del hecho imponible y respecto a él se da la capacidad contributiva que es el fundamento del tributo, en los sujetos pasivos por adeudo ajeno son tales porque la ley los ha establecido expresamente. (19)

- Sujeto Pasivo Responsable por Sustitución: en la auténtica figura de la sustitución, nos damos cuenta de -- que el deudor original sale de la relación jurídica, poniendo a otro sujeto en su lugar, el sustituto; quedando el primero exonerado de la deuda. Nuestra legislación fiscal en muchas ocasiones no excluye al sujeto pasivo principal, sino que agrega un nuevo deudor, quien responde de la retención o recaudación del tributo del sujeto principal.

Flores Zavala, establece que el término "responsabilidad sustituta no es correcto, toda vez que no se reali-

(19) Garza, F. de la. Ob. cit. Pág. 498.

za una sustitución del responsable directo por el llamado sustituto, sino que habrá siempre una coexistencia de las dos responsabilidades, la directa y la sustituta de manera que el nombre no corresponde a una situación real". (20)

Existen dos vías, por medio de las cuales opera la sustitución, la retención indirecta y la recaudación indirecta o cobranza. La primera de las vías mencionadas, se presenta cuando el sustituto, descuenta el crédito tributario a su acreedor al pagarle o al reconocerle su derecho de crédito, conservando en depósito la suma retenida para entregarla al sujeto activo de la obligación tributaria. Por su parte, en la segunda vía el legislador le impone al sustituto la obligación de cobrar el tributo a su deudor, en el mismo instante que le cobra su crédito particular. En conclusión, en la primera de las vías, el sustituto actúa sobre su acreedor, en tanto que en la recaudación indirecta, el sustituto actúa sobre su deudor.

- Sujeto Pasivo Responsable por Solidaridad: este tipo de responsabilidad, la ley la establece para los terceros, a quienes se impuso determinadas obligaciones secundarias con las que no cumplieron. Esta responsabilidad consiste en asignar a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo ha hecho, en virtud de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de un

(20) Flores Zavala, E. Ob. cit. Pág. 95.

cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. (21)

Un claro ejemplo del primer criterio de atribución de responsabilidad solidaria, lo consagra el artículo 26 en sus fracciones VI y VIII al hacer responsables solidarios con los contribuyentes a los que ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de sus representantes, así como el caso de aquéllos que manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

Para el segundo de los criterios de atribución; es decir, la falta de cumplimiento de algunos deberes que incumben a determinadas personas que están en relación con los actos que dan origen al nacimiento de la obligación tributaria, por razón de su profesión o cargo público, el artículo 26 del Código Fiscal, en su fracción III atribuye responsabilidad solidaria con los contribuyentes a los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquéllas -- que se causaron durante su gestión, salvo que la sociedad en liquidación garantice el interés fiscal por las contribuciones mencionadas en el artículo 11 del Código Fiscal.

El Código Fiscal dispone que la responsabilidad solidaria comprende tanto el principal como los accesorios, con excepción de las multas.

(21) Garza, F. de la. Ob. cit. Pág. 508.

Al igual que en los casos anteriores de responsabilidad por deuda ajena, se respeta el principio de legalidad, lo que significa que la figura del sujeto pasivo por solidaridad, se presenta en aquellos casos en que la ley lo establezca expresamente.

- Sujeto Pasivo Responsable Objetivamente: en ocasiones, al realizar un cambio de propietario de un bien, puede acontecer que el fisco sufra una afectación en su poder -- tributario, como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones fiscales del antiguo dueño. En virtud de esta situación, nuestra legislación ha introducido la figura de la "responsabilidad objetiva", la cual tiene como finalidad asegurar el interés fiscal, evitando gastos que se realizarían en la localización del antiguo dueño.

Arrijo Vizcaíno, al referirse a este tipo de responsabilidad manifiesta que: "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 ha ya dejado insolutos el propietario anterior y que gravan a dicho bien o negociación". (22)

La responsabilidad objetiva como en los demás casos de responsabilidad por deuda ajena, sólo existe cuando la ley la establece expresamente.

Como caso de este tipo de responsabilidad, nues

(22) Arrijo Vizcaíno, A. Ob. cit. Pág. 144.

tro Código Fiscal de la Federación en su artículo 26, fracción IV establece que "son responsables solidarios con los contribuyentes: IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieren 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".

Una vez analizadas las clasificaciones de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, finalizaremos este punto haciendo mención a la capacidad del principal sujeto pasivo de los tributos; es decir, el contribuyente u obligado directo. Al efecto tenemos que de acuerdo con el Derecho Civil, la capacidad es un atributo de las personas, entendiéndose se ésta como la aptitud para ser titular de derechos o para ser sujeto de obligaciones. En el Derecho Común, solamente será sujeto de derechos y obligaciones quien tenga capacidad jurídica.

Flores Zavala, ha opinado que en el Derecho Tributario para que exista la calidad de sujeto pasivo, basta la capacidad de derechos, porque como hemos visto la obligación tributaria no deriva de la voluntad de los ciudadanos, sino del imperativo de la ley, careciendo de importancia el hecho de que el sujeto tenga o no capacidad de obrar. (23)

Es necesario aclarar que esta condición de capacidad es diferente en lo relativo al cumplimiento de las obliga

(23) Flores Zavala, E. Ob. cit. Pág. 71.

ciones tributarias de carácter procesal, en donde además de la capacidad de goce, es indispensable la capacidad de ejercicio, ya que de no ser así el sujeto carece de personalidad -- procesal, por lo que será necesario se le nombre un representante legal, para que en su nombre ejercite las acciones, o bien oponga las excepciones correspondientes.

En el Derecho Tributario, existen causas que modifican la capacidad del sujeto pasivo directo. Entre las de mayor importancia tenemos: la edad, sexo, estado civil, nacionalidad, profesión, arte u oficio y domicilio.

2.- Objeto del Impuesto.

Por objeto del impuesto, entendemos la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

El objeto del impuesto tiene existencia jurídica, -- siendo imputable al contribuyente desde el momento en que el supuesto tipificado en la norma se realiza.

3.- Base del Impuesto.

Este elemento es la traducción cuantitativa, la evaluación en dinero, del objeto del impuesto; es decir, es la porción de la riqueza de donde se va extraer el impuesto a pagar.

Para Flores Zavala, la base del impuesto es "la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto". (24)

(24) Ibid., Pág. 110.

4.- Tarifa del Impuesto.

"Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría". (25)

5.- Cuota del Impuesto.

Ha sido conceptualizada como "la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento". (26)

a) Tipos de Cuota:

- Cuota de Derrama o Contingencia: en este tipo de cuota, primeramente, se determina la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento de los impuestos y posteriormente se derrama o reparte entre los sujetos, tomando en cuenta la base imponible y por último, con estos datos, se calcula la cuota correspondiente a cada unidad fiscal.

- Cuota Fija: en esta cuota, la ley establece la cantidad exacta que debe pagarse por cada unidad tributaria; es decir, se da en forma permanente por cada unidad fiscal. Por ejemplo: pagar \$ 100.00 por litro de leche, ya que independientemente del valor de la leche, la cuota es permanente.

- Cuota Proporcional: existe cuota proporcional cuando se establece un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base. Ejemplo: el pago del 15% en el IVA.

(25) Ibid., Pág. 110.

(26) Ibid., Pág. 109.

- Cuota Progresiva: este tipo de cuota aumenta en la medida que aumenta el valor de la base. Existen algunas modalidades de este tipo de cuota, a la cual Flores Zavala clasifica en progresividad directa, y al efecto tenemos que existe la progresividad por clases, progresividad por grados y -- progresividad por coeficientes. (27)

. Progresividad por Clases: en este supuesto, - se establecen en la tarifa categorías sucesivas cada vez mayores, quedando definida cada clase por la cantidad inferior y la superior, que figuran en la tarifa, con excepción de la última; a cada clase se le aplica una cuota cada vez mayor.

. Progresividad por Grado: se divide la base en fracciones sucesivas, y a cada sección se le aplica un tanto por ciento cada vez mayor.

. Progresividad por Coeficiente: la base se divide en fracciones o secciones sucesivas; se establece una -- cuota proporcional igual para todas las fracciones, estableciéndose además un coeficiente que va siendo mayor para cada fracción.

- Cuota Degresiva: disminuye en la medida que disminuye la base imponible.

- Cuota Regresiva: en la regresividad el tanto -- por ciento disminuye al aumentar la base imponible.

6.- Epoca de Pago.

La época de pago de la obligación tributaria, es el

plazo establecido por ley para cumplir con la obligación. De lo anterior concluimos, que el pago debe hacerse dentro del plazo que para tal efecto establezca la ley.

Nuestro Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 6 que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas y para el caso de que haya falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que corresponda, según el caso:

a) Si la contribución se calcula por períodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 11 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

b) En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

C) Clasificación de los Impuestos.

Se han producido una gran variedad de clasificaciones de los impuestos, siendo indispensable para el mejor conocimiento de éstos últimos, el estudio de las primeras. En los párrafos siguientes estudiaremos brevemente las principales clasificaciones que de los impuestos se han elaborado, para lo cual evitaremos el uso excesivo de conceptos y teorías, exponiendo únicamente los puntos sobresalientes de cada clasificación.

1.- Impuestos directos e impuestos indirectos: dicha clasificación es aceptada por la mayoría de los autores, aunque sin estar de acuerdo en algunos puntos.

Así tenemos que actualmente dos son las corrientes que establecen lo que debe entenderse por impuesto directo y por impuesto indirecto. La primera de ellas, dice que el impuesto directo es aquél que no es repercutible; es decir, el sujeto pasivo no puede trasladarlo a otras personas. Según es

te criterio será un impuesto directo el impuesto sobre la renta a los productos del trabajo, ya que el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna persona. En cambio, en lo referente al impuesto indirecto, se dice que éste si es repercutible; es decir, el sujeto pasivo si puede trasladar a otras personas el impuesto, ejemplo de éste último sería el impuesto al Valor Agregado.

Los especialistas que respaldan la segunda de las corrientes, dicen que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como impuestos indirectos aquellos que gravan los consumos. De acuerdo con las ideas anteriores sería impuesto directo el impuesto sobre la renta que tiene por objeto gravar las utilidades o rendimientos, en cambio, sería impuesto indirecto el Impuesto al Valor Agregado, el cual tiene por objeto gravar operaciones de consumo. (28)

2.- impuestos reales e impuestos personales: los primeros son aquéllos que se desatienden de las personas, preocupándose únicamente por los bienes o cosas que gravan. (29) Un ejemplo de este impuesto sería el impuesto predial que deben pagar los propietarios de bienes inmuebles.

Por otro lado, son impuestos personales aquéllos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas -- que tienen el carácter de sujetos pasivos; en principio, re-

(28) Margáin Manautou, E. Ob. cit. Pág. 85.

(29) Ibid., Pág. 86.

caen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial. Ejemplo de este tipo de impuesto es el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

3.- Impuestos generales e impuestos especiales: los primeros son aquéllos que gravan distintas actividades, las cuales tienen en común ser de la misma naturaleza. Ejemplo de este gravamen es el impuesto sobre la renta, el cual grava diversas actividades como son: los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, la obtención de ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, etc. Todas estas actividades tienen como denominador común, derivar de ingresos percibidos por personas físicas.

Por su parte, son impuestos especiales aquéllos que gravan una determinada actividad. Ejemplo: el impuesto sobre automóviles nuevos.

4.- Impuestos específicos e impuestos ad valorem: el primero de los impuestos, es aquél que atiende al peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado. En cambio, los impuestos ad valorem atienden al valor o precio del producto. Ejemplos de estos tipos de impuestos aparecen en la legislación aduanera, la cual grava mercancías que generalmente son valoradas en atención a sus medidas, dimensiones, o bien en atención a su valor o precio.

5.- Impuestos objetivos e impuestos subjetivos: los primeros son aquéllos en los que el legislador no define quién es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que únicamente se concreta en definir la materia imponible. "Por ejemplo, se dice en materia de derechos aduaneros: el hierro redondo pagará un impuesto de acuerdo con tal aforo. ¿El hierro redondo paga? El hierro no pagará nada ni estará sometido al impuesto. Lo que se define es la materia imponible". (30) En cambio, son impuestos subjetivos aquéllos que designan quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria.

6.- Impuestos alcabalatorios: "son aquéllos que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, o, inclusive, dentro de una misma entidad". (31)

Entre los principales impuestos alcabalatorios, tenemos los siguientes:

a) Impuestos al tránsito: gravan el simple paso de las mercancías por el territorio de una entidad, viniendo de otra y destinadas a una tercera.

b) Impuestos de circulación: gravan la simple circulación de la mercancía, dentro de una misma entidad.

c) Impuestos de exportación: gravan la salida de un producto de una entidad, con destino a otra o al extranjero.

d) Impuestos de importación: gravan la entrada de mercancías a una entidad provenientes de otra o del extranjero.

(30) Jarach, D. Cit. por S. F. de la Garza. Ob. cit. Pág. 391.

(31) Rodríguez Lobato, R. Derecho Fiscal. Pág. 69.

ro.

e) Impuestos diferenciales: gravan la entrada o salida de productos, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares o a los que permanezcan en el interior para su consumo.

7.- Clasificación según los sujetos del impuesto: según el sujeto activo, los impuestos pueden ser federales, estatales o municipales, según quien sea el acreedor de la relación tributaria.

Por otro lado, tomando en cuenta al sujeto pasivo diremos que en ocasiones el sujeto pasivo de la relación tributaria puede estar determinado por la ley, o bien puede no estar definido por la misma (v. Supra, p. 36).

8.- Clasificación que adopta nuestra legislación: la Ley de Ingresos de la Federación, establece la siguiente clasificación de los impuestos:

- a) Impuesto sobre la renta.
- b) Impuesto al activo de las empresas.
- c) Impuesto al valor agregado.
- d) Impuesto especial sobre producción y servicios.
- e) Impuesto por la prestación de servicios telefónicos.
- f) Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.
- g) Impuesto sobre adquisición de inmuebles.
- h) Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

i) Impuesto sobre automóviles nuevos.

j) Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas - concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

k) Impuestos al comercio exterior.

- A la importación.

- A la exportación.

CAPITULO III.

GARANTIAS CONSTITUCIONALES

DE LOS IMPUESTOS.

CAPITULO II. GARANTIAS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.

Es indispensable someter la relación fiscal a un régimen jurídico, el cual tenga como finalidad establecer los límites del ejercicio de la potestad tributaria que se ejerce por el Estado, así como determinar los límites a los deberes de los contribuyentes. Cabe hacerse notar que las normas jurídicas que regulen esa relación fiscal, deben encontrarse inspiradas en determinados principios, los cuales tendrán por objeto impedir abusos, arbitrariedades y discriminaciones por parte -- del poder público, ya que de no ser así podrían provocarse -- problemas sociales dentro del mismo Estado.

En el transcurso de nuestra historia, nos encontramos -- que algunas normas jurídicas en materia tributaria, al carecer de ciertos principios que limiten el ejercicio de la potestad tributaria, han sido utilizadas para cometer innumerables injusticias. Ejemplo de este tipo de imposiciones absur-

das sucedieron en la administración del general Antonio López de Santa Anna, en donde se decretaron sendos impuestos tales como: un real por cada rueda de coche, un real por cada pe-- rro, un real por cada ventana que se abriera a la calle, un - real por cada canal que arrojara las aguas que la lluvia deja caer sobre las azoteas.

En virtud de situaciones como la anterior, nuestra Carta Magna, establece determinados principios que deben ser toma-- dos en cuenta en la elaboración de las normas fiscales.

En el presente capítulo, abordaremos el estudio de esos principios, los cuales tienen el carácter de garantías, desta-- cándose entre éstas la de proporcionalidad y equidad.

Como se ha manifestado, los requisitos de proporcionali-- dad y equidad que deben reunir los impuestos, se encuentran - consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Polftica de los Estados Unidos Mexicanos.

Nuestra Ley Fundamental, dedica un capítulo a las garan-- tías individuales, las cuales se encuentran comprendidas den-- tro de los primeros veintinueve artículos. En virtud de esta situación, podría pensarse que los requisitos de proporciona-- lidad y equidad al quedar fuera del Título Primero, Capítulo Primero de dicho ordenamiento, son excluidos de esta clasifi-- cación.

Don Ignacio L. Vallarta, consideró que por garantías in-- dividuales o derechos del gobernado, no debía entenderse úni-- camente los primeros veintinueve artículos de la Ley Fundamen-- tal, que se referían a la Constitución de 1857, sino que po--

dían hacerse extensivos a otros preceptos de nuestra Constitución que implicasen una explicación, ampliación o reglamentación de las normas que expresamente las previeran. (1)

Asimismo, el Dr. Ignacio Burgoa acepta la idea anterior y afirma que en esencia el concepto de "garantías individuales" con el que denomina nuestra Constitución a los derechos, deberes y garantías del gobernado, no es restrictivo, sino -- por el contrario, extensivo, por lo que debe identificarse a las garantías individuales con los primeros veintinueve artículos de la Ley Fundamental, ya que tales preceptos solamente las enuncian en un intento de sistematizarlas, debiendo referir dichas garantías a todos aquellos preceptos constitucionales que de alguna manera, vengán a complementar los primeros veintinueve artículos. (2)

Nosotros consideramos que los principios en estudio, si son garantías, son derechos fundamentales de los que el hombre ha de gozar para el desenvolvimiento de su persona.

Al respecto cabe hacer mención a la siguiente jurisprudencia dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

"IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.- --

Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema --

Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que -

la falta de proporcionalidad y equidad del impues-

(1) Vallarta, I. L. Cit. por I. Burgoa. Las Garantías Individuales. ---
Pág. 188.

(2) Burgoa O., I. Ob. cit. Pág. 188.

to no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que si está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, - la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha -- violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se -- haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo". (3)

(3) Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Primera Parte, Pleno, México 1985. Pág. 96.

Sexta Epoca, Primera Parte: Vol. XLI, Pág. 198. --
A. R. 190/57. Fomento Inmobiliario, S. A. Mayoría
de 15 votos.

Vol. XLI, Pág. 198. R. R. 44/58. H. E. Bourchier
Sucesores, S. A. Mayoría de 14 votos.

Vol. XLVI, Pág. 253. A. R. 3923/58. La Itsmeña, --
S. A., Compañía de Bienes Inmuebles. Mayoría de 15
votos.

Vol. XLVII, Pág. 38. A. R. 2742/57. Inmuebles Con-
tinental, S. A. Mayoría de 14 votos.

Vol. LVI, Pág. 128. A. R. 1909/58. El Refugio, ---
S. A. Mayoría de 15 votos.

A la jurisprudencia transcrita nos adherimos, toda vez -
que la proporcionalidad y la equidad al ser requisitos que de-
ben tener los impuestos, constituyen garantías individuales.

En seguida, realizaremos el estudio de cada una de las -
garantías que derivan de la fracción IV, del artículo 31 de -
la Constitución Federal.

A) Garantía de Proporcionalidad.

Numerosos son los tratadistas que se han ocupado del es-
tudio de esta garantía; así tenemos, que para el economista -
inglés Adam Smith, quien hace un estudio de las máximas que -
comprenden a los tributos en su libro V de su obra "Riqueza -
de las Naciones", principio que ha sido denominado bajo el --
nombre de "justicia", se establece que "los vasallos de cual-
quier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a
proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posi-

ble esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección del Estado". (4)

No es dudoso pensar, que la idea anterior tuvo influencia con toda nitidez en el pensamiento de los redactores de la Constitución Federal de 1917, la cual en su artículo 31, fracción IV, consigna en su parte final, la garantía en estudio. Dicho precepto, tomó el término "proporcionalidad" de la Constitución Federal de 1857, la cual se inspiró en el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, de 10 de enero de 1822. Sin embargo, es en la Constitución de Cádiz, dentro de la tradición legislativa mexicana, en donde se encuentran los inicios de la garantía que en estos momentos nos ocupa.

El mandato constitucional exige que las contribuciones sean proporcionales, motivo por el cual estudiaremos algunas de las ideas que se han expuesto en la materia, con el objeto de establecer el alcance que debe darse a dicho concepto.

Primeramente, tenemos que para Servando J. Garza, el concepto de proporcionalidad, en algunas ocasiones solo puede comprenderse en su sentido matemático, señalando como ejemplo en los impuestos indirectos, el de ingresos mercantiles, en donde una intuición de justicia, señala de inmediato que la cuota debe ser fija (proporcional) en relación con la categoría o volumen del objeto gravado. Dicho criterio de justicia expresado en la proporcionalidad de los impuestos indirectos,

(4) Smith, A. Riqueza de las Naciones. Pág. 409.

no es aplicable para un impuesto directo como el de la renta, ya que si éste último gravara con cuota fija (proporcional) y única, la renta de los contribuyentes, sin diferenciar su distinta capacidad contributiva, estaríamos en presencia de una injusticia legal. (5)

Para comprender esta última idea, exponremos el siguiente ejemplo: si un individuo A percibe una renta de \$ 2000.00, debe pagar por concepto de impuestos la cantidad de \$ 100.00, equivalente a una cuota del 5% sobre el ingreso; si otro individuo B, percibe una renta de \$ 20000.00, aplicando una tarifa proporcional de 5% sobre ingresos, cubrirá por concepto de impuesto la cantidad de \$ 1000.00, el impuesto sería justo en apariencia, pero en realidad injusto, ya que A disfrutará sólo de \$ 1900.00, y B dispondrá de \$ 19000.00. Es indiscutible que el sacrificio realizado por el individuo B es inferior al sufrido por A.

Servando J. Garza, concluye diciendo que "la proporcionalidad en los impuestos directos se transforma de fórmula matemática de la cuota sobre el objeto gravado, en proporcionalidad subjetiva, es decir, en la nivelación del sacrificio que se realiza mediante la tarifa progresiva". (6)

Por su parte, para José Rivera Pérez Campos, el precepto constitucional que obliga a cumplir con la carga tributaria

(5) Garza, S. J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. Pág. 71.

(6) Ibid., Pág. 71.

de la manera proporcional de que lo dispongan las leyes, está haciendo alusión a un elemento no estrictamente jurídico, sino a un elemento circunstancial, como es la economicidad del impuesto. (7)

Continúa José Rivera Pérez Campos, diciendo que "no sólo es obligación del ciudadano contribuir a los gastos públicos, sino que la carga debe ser en forma, se dice, proporcional. - Así se está poniendo de relieve el carácter económico de la carga". (8)

Debemos aclarar que la proporcionalidad, tal y como lo estableció Adam Smith, debe ser considerada en relación a la economía general de un país, de tal manera que las cargas tributarias se distribuyan justa y adecuadamente, entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes. No es suficiente que se imponga la carga a los ciudadanos en función a su capacidad económica, sino que además es indispensable que los gravámenes se distribuyan equilibradamente entre las diversas fuentes de riqueza, con el fin de que no sean una o dos las que sostengan al Fisco.

Concluye José Rivera Pérez Campos, diciendo que "la proporcionalidad atiende básicamente, a los factores de economicidad del impuesto. proporción que ha de establecerse, decimos, contemplando la redundancia del tributo en el fenómeno -

(7) Rivera Pérez Campos, J. Equidad y Proporcionalidad en los Impuestos. Pág. 79.

(8) Ibid., Pág. 79.

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 producción frente a múltiples actividades de servicio, inclusive al servicio de diversión, así como frente a actividades de especulación. Pero claro, esta máxima y extremada 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". - (9)

Es elogiable la visión tan amplia que tiene José Rivera Pérez Campos con relación al problema de la proporcionalidad; pues le da un enfoque más realista; es decir, comprende que la proporción es una correspondencia entre lo que se tiene y lo que se paga, rompiéndose esta correspondencia al agotarse la fuente impositiva.

Para Arrijo Vizcaino, la garantía de proporcionalidad, se estructura dentro de nuestro Derecho Fiscal, atendiendo a los siguientes elementos:

- 1.- "La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función a dicha capacidad.
- 2.- Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor -

(9) Ibid., Pág. 81.

determinante para fijar la base gravable.

3.- Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el país, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad". (10)

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que "la proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos". (11)

En efecto, la proporcionalidad aparece vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, la cual debe ser -

(10) Arrijoja Vizcaino, A. Ob. cit. Pág. 190.

(11) Informe Presidente SCJN 1985, 1ª Parte, Pleno, Pág. 371.

gravada conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto en el patrimonio sea distinto, tanto en cantidad - como en lo relativo al mayor o menor sacrificio.

La proporcionalidad se refiere a que el monto de un impuesto no sea excesivo en relación a la capacidad contributiva del causante; es decir, para que un impuesto sea proporcional deberá afectar el patrimonio de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas. En otros términos, el impacto tributario debe ser cuantitativamente más fuerte en el caso de contribuyentes que obtengan ingresos elevados y cuantitativamente más bajo tratándose de contribuyentes que cuenten con menores ingresos.

B) Garantía de Equidad.

En este punto nos referiremos a la garantía de equidad, la cual será analizada primeramente desde el punto de vista filosófico, posteriormente examinaremos las ideas de algunos especialistas de la materia fiscal, culminando con el criterio sustentado por nuestro máximo tribunal.

El término equidad, proviene de la voz griega EIKOS que significa semejante, de donde proviene el adjetivo AEQUUS que en latín significa liso, llano, plano que deriva en AEQUITAS, AEQUITATIS, equidad en romance.

La equidad fue entendida por los primeros filósofos que desarrollaron sus estudios en el terreno de la Moral, como un sinónimo de Justicia como virtud, toda vez que no se hacía a-lusión alguna al término equidad.

Así tenemos que para Platón, quien en uno de sus diálogos habla por boca de un extranjero, dice: "Consideremos el poder de los jueces, que administran justicia con equidad...

No tienen otro poder que el de aceptar del rey legislador las leyes establecidas sobre las relaciones sociales, y juzgar -- conforme a lo que ha sido declarado justo o injusto, haciendo consistir su virtud en la firme resolución de decidir las pretensiones de las partes según las prescripciones del legislador y sin dejarse influir por los presentes, ni por el temor, ni por la compasión, ni por otro sentimiento hostil o benévolo... Nos encontramos pues, con que el poder de los jueces no se confunde con el del rey, y que no es otra cosa que el guardián de las leyes y el servidor de aquél". (12)

Sin embargo, es con Aristóteles de Estagira, en donde encontramos la más fina y clara noción del concepto de equidad; al establecer que lo equitativo y lo justo son una misma cosa; y siendo buenos ambos, la única diferencia que existe entre ellos es que lo equitativo es mejor aún. Lo que dificulta el problema es que lo equitativo es justo, pero no lo justo - que está de acuerdo con la ley escrita, sino una dichosa rectificación de la justicia rigurosamente legal. La razón de esta diferencia es que la ley necesariamente es siempre general, pero sobre ciertas cosas no se puede estatuir convenientemente por medio de disposiciones generales. Cuando la ley - dispone de una manera general, y surge un caso que no está -- comprendido en ella, entonces es justo, cuando el legislador omitiere algo, y cometiere error debido a su carácter de generalidad, corregir la omisión, expresar lo que el legislador -

(12) Platón. El Político. Pág. 115.

hubiere expresado de haber estado presente, incluyéndolo en la ley, de haber previsto el caso. De ahí que lo equitativo sea justo, y mejor que un género de justicia; es decir, mejor que el error que surge de la generalidad de la ley. Esta es la naturaleza de lo equitativo: corrección de la ley donde ella es defectuosa debido a su generalidad. (13)

El maestro de Estagira, reconoce que la única justicia alcanzable en las relaciones sociales, en defecto de la natural, es la que se encuentra establecida en las leyes, teniendo que admitirse la diferencia de éstas, debido al carácter general de ellas y a las situaciones imprevistas. En realidad al existir una infinidad de situaciones concretas no previstas por el legislador, es indispensable utilizar el principio de equidad como correctivo legal, conciliando el precepto general al caso concreto particular, supliéndose de esta manera el silencio del legislador.

Por otro lado, Rafael de Pina en relación con la equidad dice: "es un atributo de la justicia, que cumple la función de corregir y enmendar el derecho escrito, restringiendo unas veces la generalidad de la ley y otras extendiéndola, para su plir sus deficiencias con el objeto de atenuar el rigor de la misma". (14)

En efecto, por lo que hace a la noción de equidad, ésta ha sido considerada como un criterio racional de interpreta--

(13) Aristóteles. *Ética a Nicómaco*. Pág. 231 y 232.

(14) Pina De, R. *Diccionario de Derecho*. Pág. 205.

ción y aplicación de las normas jurídicas. La equidad no debe ser considerada como un principio que derogue la ley, ya que mientras existan normas aplicables al caso, no hay por que -- sustituirlas por un criterio subjetivo, sino que debe considerársele como un correctivo legal en su adaptación al caso particular únicamente, como atinadamente lo estableciera Aristóteles.

Siguiendo con el estudio de la garantía que nos ocupa, a bordaremos el análisis de las ideas que sobre la misma se han elaborado por especialistas de la materia tributaria.

José Rivera Pérez Campos, estima que "el elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya por sólo - ello es inequitativa. Por ser general, ya se podrá admitir -- que goza de caracteres de justicia, precisamente porque no -- hay excepción ni privilegio. Y este aspecto no encierra problema ajeno a las funciones del juez; pues única y exclusivamente puede examinarse jurídicamente. La ley misma faculta al juez para determinar si ella es o no es general. Si adolece - de falta de generalidad, por sólo ello es inequitativa y contraria a la fracción IV del artículo 31 constitucional..." -- (15)

Servando J. Garza, afirma: "en el pensamiento del clásico (refiriéndose a Ulpiano), equidad y justicia son vocablos de valor equivalente cuyo contenido pertenece a la esencia --

(15) Rivera Pérez Campos, J. Ob. cit. Pág. 78.

misma del Derecho". (16)

Por su parte, Margáin Manautou establece que un tributo equitativo significa que "el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación". (17)

Finalmente, Arrijoa Vizcaino manifiesta que "el común de nominador del Principio de Equidad está constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del -- principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia". (18)

En efecto, la equidad como atinadamente lo establece Rivera Pérez Campos, debe mirar fundamentalmente la condición de juricidad, la cual a su vez debe tomar en cuenta los requisitos de abstracción y generalidad de las leyes impositivas. Asimismo, consideramos que la exigencia que establece la Constitución Federal en su artículo 31, fracción IV, de que los impuestos sean equitativos, comprende otras nociones que forman parte de su contenido; es decir, los impuestos deben establecerse tomando en cuenta los principios de generalidad y uniformidad, inclusive hasta el momento mismo de la aplicación de la ley impositiva; así la equidad debe templar el rigor --

(16) Garza, S. J. Ob. cit. Pág. 65.

(17) Margáin Manautou, E. Ob. cit. Pág. 79.

(18) Arrijoa Vizcaino, A. Ob. cit. Pág. 190.

del derecho, por medio de una apacible interpretación del mismo.

Para concluir el estudio de la equidad, examinaremos algunos puntos de vista, vertidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación con la multicitada garantía.

Así tenemos que en una de sus tesis nuestro máximo tribunal ha considerado a la equidad como "la manifestación del -- sentido de lo justo innato en el hombre y en la colectividad o resultado de su evolución, que tiende a realizarse en el derecho positivo, en cuanto éste no siempre toma en cuenta las circunstancias de hecho, en cuyo caso, la equidad tiende a -- templar el rigor del derecho, por medio de una benigna interpretación, que permite tener en cuenta las diferencias individuales y llega a significar el ideal que el derecho positivo debe proponerse realizar, en el derecho fiscal, gravando a -- los individuos según la actividad que desarrollen, la fuente y cuantía de sus ingresos, el de sus necesidades, el interés de la colectividad en la actividad desarrollada y su cooperación al bienestar general". (19)

Asimismo, se establece que "la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación a los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están

(19) Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1ª Parte, Pleno, - México 1985, Pág. 103.

en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales - de manera igual ..." (20)

Finalmente, se ha determinado que "el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación - de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula". (21)

Las tesis anteriores, tienen algo en común, relativo a - la garantía en estudio; es decir, que ésta última se refiere específicamente al problema de la igualdad de los contribuyentes ante la ley, tratándose igual a los iguales y en forma de sigual a los colocados en situaciones de desigualdad.

(20) Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1ª Parte, Pleno, - México 1985, Pág. 113.

(21) Informe Presidente SCJN 1985, 1ª Parte, Pleno, Pág. 371.

C) Garantía de Legalidad.

El hombre, según la idea de Aristóteles, es un ente naturalmente sociable, ya que el Estado procede de la propia naturaleza, lo mismo que sus primeras asociaciones.

En un Estado sus diversos órganos e individuos que forman parte del mismo, deben encontrarse regidos por el Derecho y estar sometidos a él, dándose origen al "Estado de Derecho", el cual tendrá una Ley Fundamental; es decir, su Constitución Política en la cual se hace una formulación abstracta de los Derechos del Hombre, encontrándose entre éstos últimos la garantía de legalidad, la cual será analizada en el presente inciso.

Al efecto tenemos que el multicitado artículo 31, en su fracción IV de nuestra Ley Fundamental declara que los impuestos deben ser establecidos a través de una ley. Siendo las leyes el instrumento indispensable para regular la conducta externa de los hombres; con la finalidad de conseguir la felicidad.

dad y bienestar sociales, es indispensable que éstas emanen de un órgano constituido por verdaderos representantes del pueblo, nos referimos al Poder Legislativo.

En efecto, los impuestos deben establecerse por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal.

El principio de legalidad en su sentido material, es el de que el impuesto debe establecerse por medio de disposiciones de carácter general y abstracto; siguiendo el orden de estas características expondremos someramente en que consiste cada una de ellas.

1.- Generalidad: este dato de la ley se refiere a que en el supuesto jurídico de la norma legal no se determina individualmente al sujeto a quién se le imputarán las consecuencias jurídicas que esa norma establece y que dichas consecuencias se deberán aplicar a cualquier persona que actualice los supuestos previstos. Es decir, las normas jurídicas se promulgan para todas las personas que formen parte de un Estado, cu ya conducta quede encuadrada en la hipótesis normativa.

2.- Abstracción: "si la generalidad se caracteriza por la indeterminación subjetiva, la abstracción se refiere a la indeterminación objetiva, es decir, la ley regula por igual a todos los casos que impliquen la realización, de su supuesto normativo, sin excluir individualmente a ninguno, y la disposición que contiene no pierde su vigencia por haberse aplicado a uno, o más casos previstos y determinados, sino que sobrevive hasta que es derogada mediante un procedimiento igual

al de su creación o por una norma jerárquica superior". (22) Es decir, la ley se dicta para un número determinado de casos, no para un caso en concreto como sucede en las normas individualizadas.

Muy ilustrativa resulta la jurisprudencia establecida -- por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación a las características mencionadas; es decir, a la generalidad y abstracción de las leyes.

"LEYES PRIVATIVAS. Es carácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se aplique sin consideración de especie o de persona a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres, va en contra -- del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 constitucional, y aún deja de ser una -- disposición legislativa, en el sentido material, -- puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Estas leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies,

(22) Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo III. Párr. 1964.

y contra la aplicación de las leyes privativas pro-
tege el ya expresado artículo 13 constitucional".

(23)

Sexta Época, Primera Parte:

Vol. XLV, Pág. 183. A. R. 5878/59. Fincas e Inmue-
bles, S.A. Unanimidad de 15 votos.

Vol. XLV, Pág. 182. A. R. 3850/59. Inmobiliaria Má-
laga, S. A. Unanimidad de 15 votos.

Vol. XLVI, Pág. 275. A. R. 7392/59. Seguros Atlas,
S. A. Mayoría de 15 votos.

Vol. XLVI, Pág. 274. A. R. 2882/58. Aseguradora --
Anáhuac, S. A. Mayoría de 14 votos.

Vol. XCIII, Pág. 40. A. R. 2916/52. Octavio Valen-
cia Noris. Unanimidad de 17 votos.

La garantía de legalidad desde el punto de vista formal,
significa que el acto individual de autoridad se funde en una
ley en sentido formal, es decir, "que debe ser una disposi-
ción expedida por el Poder que de acuerdo con el régimen cons-
titucional esté normalmente encargado de la formación de las
leyes". (24)

Para que los impuestos tengan validez absoluta, es neces-
ario que en la formulación de las leyes, se observen las fa-
ses señaladas por la Constitución Federal, siendo de especial

(23) Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1ª Parte, Pleno, -
México 1985, Pág. 169.

(24) Fraga, G. Derecho Administrativo. Pág. 99.

importancia; la iniciativa, la discusión, la aprobación, la promulgación y la publicación.

1.- La Iniciativa: "es el acto por el cual determinados órganos del Estado someten a la consideración del Congreso un proyecto de ley". (25)

En nuestro país el derecho de iniciar leyes o decretos en materia federal, corresponde según el artículo 71 constitucional:

- Al Presidente de la República.

- A los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión.

- A las legislaturas de los Estados.

2.- La Discusión: "es el acto por el cual las cámaras de liberan acerca de las iniciativas, a fin de determinar si deben o no ser aprobadas". (26)

En la mayoría de los países del orbe, las iniciativas de ley deben discutirse en el seno de las cámaras legislativas, pero suele suceder en la mayoría de los casos, que dichas cámaras no realizan una discusión profunda y digna de los proyectos de ley, ya sea porque desconozcan los problemas sociales, porque carezcan de la debida preparación para hacer un estudio profundo de dichos proyectos, o bien, porque inter vengan factores de índole político que influyan en la actitud de ellos, obligándolos a aceptar las propuestas del Ejecutivo.

(25) García Máynez, E. Introducción al Estudio del Derecho. Pág. 54.

(26) Ibid., Pág. 54.

vo.

De acuerdo con el inciso h) del artículo 72 de nuestra Constitución, todo proyecto sobre contribuciones o impuestos, deberá presentarse, primeramente, ante la Cámara de Diputados; es decir, en lo relativo a la formación de las leyes fiscales, la Cámara de Diputados será siempre la Cámara de Origen; toda vez que siendo dicha cámara la genuinamente popular debe conocer primero de los asuntos que afectan inmediata y directamente al pueblo; si ésta aprueba el proyecto pasará para su discusión a la Cámara de Senadores, la cual se convertirá en Cámara Revisora; aprobado por dicha Cámara, se remitirá al Ejecutivo para su publicación.

3.- La Aprobación: "es el acto por el cuál las Cámaras aceptan un proyecto de ley". (27)

La aprobación de una ley fiscal presupone que ésta ha sido analizada bajo una conciencia clara de su contenido y efectos; sin embargo, existen situaciones en las cuales la mayoría de los Diputados y Senadores desconocen el contenido, las causas y consecuencias del proyecto de ley que supuestamente analizan, y no obstante esta situación dan su aprobación en una forma irreflexiva, demostrando una total inclinación ante el proyecto del Ejecutivo, quien normalmente envía la mayoría de las iniciativas de ley.

4.- La Publicación: es el acto por el cual el titular del Ejecutivo da a conocer a la ciudadanía en general una ley

(27) Ibid., Pág. 55.

aprobada por el Congreso de la Unión y sancionada por él mismo. La publicación se hace en el Diario Oficial de la Federación.

En lo relativo al sistema adoptado por el legislador para el inicio de vigencia de las leyes fiscales, no se lleva a cabo el mismo que se estila en el Derecho Civil, es decir, el sucesivo. Sobre este último, el artículo 3 del Código Civil para el Distrito Federal dispone: "las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el periódico oficial. En los lugares distintos del en que se publique el periódico oficial, para que las leyes, reglamentos, etc., se reputen publicados y sean obligatorios, se necesita que además del plazo que fija el párrafo anterior, transcurra un día más por cada cuarenta kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad".

Por otro lado, el sistema sincrónico opera a la inversa, ya que las leyes entran en un día determinado en todo el país, a condición solamente de que sea posterior al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación. Dicho sistema es el aceptado por nuestro Código Fiscal de la Federación, al disponer en su artículo 7 que "las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellos se establezca una fecha posterior".

En efecto, toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Así - también, "la ley que establezca el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que van a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa". (28)

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sustentado jurisprudencia en el siguiente sentido:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido - por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que

(28) Garza, S. F. de la. Ob. cit. Pág. 267.

informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la -- carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto -- creador del impuesto deba emanar de aquel poder -- que, conforme a la Constitución del Estado, está -- encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance -- de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades -- exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad -- no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Es to, por lo demás, es consecuencia del principio ge neral de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que -

no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles". (29)

Séptima Época, Primera Parte:

Vols. 91-96, Pág. 91. A. R. 5332/75. Blanca Meyerberg de González. Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, Pág. 91. A. R. 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, Pág. 91. A. R. 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, Pág. 91. A. R. 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, Pág. 91. A. R. 1008/76. Antonio Hernández Abarca. Unanimidad de 15 votos.

El principio en estudio, desde el punto de vista formal admite en materia impositiva una excepción: el supuesto establecido en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Federal.

(29) Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1ª Parte, Pleno, - México 1985. Pág. 105.

Por virtud de dicho precepto, el Ejecutivo puede ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

D) Otras Garantías Constitucionales.

Hablar de otras garantías constitucionales de los impuestos, es tanto como hacer un estudio de por lo menos del Capítulo I del Título Primero de nuestra Ley Suprema en donde se hace mención de tales derechos, independientemente de que en otros preceptos de la misma Constitución encontremos consignados también preceptos legales de éste tipo, como sucede en el artículo 31. Por tal motivo, únicamente haremos mención de aquellas garantías que por su contenido tengan mayor relación con el tema que nos proponemos desarrollar.

1.- Garantía de vinculación con el Gasto Público.

En el desarrollo del presente trabajo, hemos hecho a lusión a la importancia que tiene el contribuir con una parte de la riqueza del gobernado, para que el Estado pueda disponer de los medios necesarios indispensables a satisfacer las necesidades que se demanden, pues se regresarán los fondos en obras y servicios públicos para un mejor y mayor bienestar --

del pueblo, tanto para los que tributan como para esa legión de mexicanos que ni siquiera pueden alcanzar todavía esa obligación ciudadana. De ahí la importancia del fenómeno tributario, viéndolo como un medio indispensable para cubrir las necesidades públicas, tales como: educación, construcción de obras públicas, etc.

No obstante esta situación, el contribuyente tiene una gran desconfianza de sus gobernantes, ya que una gran parte de los primeros al pagar sus contribuciones lo hacen no con la seguridad de contribuir para que el Estado cuente con los medios necesarios para cumplir con sus objetivos, sino por el contrario, lo hacen con la convicción o creencia de estar engrandeciendo económicamente a los funcionarios de la administración pública; de ahí que muchos contribuyentes protesten por el pago de algunos impuestos, ya que como acertadamente lo manifiesta Arrijo Vizcaino, "es una verdad comparable que en aquellos países en donde se disfruta de mejores servicios públicos, los ciudadanos pagan con mayor regularidad y seriedad sus impuestos que en aquéllos donde tales servicios resultan deficientes e inconstantes en cuanto a su prestación". (30)

En virtud de situaciones como las mencionadas en el párrafo anterior, nuestra Constitución Federal manda que las contribuciones se apliquen al pago de los gastos públicos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en una de

(30) Arrijo Vizcaino, A. Ob. cit. Pág. 185.

sus tesis jurisprudenciales, ha definido lo que debe entenderse por gastos públicos, en los siguientes términos:

"GASTOS PUBLICOS. Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos". (31)

Quinta Epoca:

Tomo LXIV, Pág. 398. Cabezut Alberto M. y Coags.

Tomo LXIV, Pág. 5417. Cabezut Alberto M. y Coags.

Tomo LXV, Pág. 2724. Arrigunaga Peón Manuel de.

Tomo LXXV, Pág. 3603. Mora Manuel F.

Tomo LXXVI, Pág. 648. Domínguez Peón Alvaro.

En efecto, los gastos públicos a que se refiere la --fracción IV del artículo 31 constitucional, "son aquellos que considera el Presupuesto de Egresos, a fin de que el Estado -cumpla con sus funciones y preste los servicios a que lo obligan las leyes". (32)

Cierto es que una gran parte del producto obtenido --del cobro de los impuestos, tiene una aplicación general a --los gastos públicos; pero por excepción algunos tributos pueden tener afectación especial, ya que así lo establece el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, al disponer que "solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gas

(31) Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, Segunda Sala, México 1985, Pág. 429.

(32) Martínez López, L. Derecho Fiscal Mexicano. Pág. 66.

to público específico".

2.- Garantía de Igualdad.

El artículo 13 de nuestra Constitución Federal establece que "nadie puede ser juzgado por leyes privativas". Dicho precepto prohíbe que el Poder Legislativo dicte leyes que carezcan de los requisitos de generalidad y abstracción, los cuales constituyen las características que deben tener las resoluciones del Poder Legislativo.

En ocasiones puede suceder que una ley regule a determinada clase de personas, en razón de circunstancias especiales en que se encuentren (comerciantes, militares, mineros, etc.), como sucede en las llamadas "leyes especiales", las cuales son consideradas constitucionales, toda vez que son normas que se refieren a todo individuo o entidad moral que se encuentra en la posición abstracta determinada que rige.

Por el contrario, en la ley privativa no existen las características materiales de toda ley; es decir, no es abstracta ni general, sino eminentemente concreta e individual, limitando su vigencia a una persona o a varias determinadas.

En el inciso inmediato anterior, se hizo mención a la importancia que tiene el hecho de que el impuesto se encuentre establecido en una ley. Por tal motivo, al establecerse los impuestos en leyes, debemos pensar que las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas.

3.- Garantía de Irretroactividad.

Dicha garantía se encuentra regulada por el artículo 14 constitucional, al disponer que "a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna". Esta prohibición es aplicable tanto en materia fiscal como en las demás leyes. La prohibición no debe entenderse únicamente para el Poder Legislativo por el acto de expedir leyes, sino que también comprende a la autoridad que hace la aplicación de ellas a un caso determinado.

De acuerdo con dicha garantía, para que la aplicación retroactiva de una ley implique la contravención a una garantía individual, es necesario que los efectos de retroacción originen un perjuicio personal. Sin embargo, interpretando a contrario sensu el primer párrafo del artículo 14 constitucional, puede darse efectos retroactivos a la ley, si ésta no causa perjuicio a ninguna persona.

Al efecto, el segundo párrafo del artículo 6 del Código Fiscal establece que las "contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación".

4.- Garantía de Audiencia.

La presente garantía se encuentra establecida por el artículo 14 constitucional en su segundo párrafo. El contenido primordial de la garantía de audiencia, consiste en que antes de privar al particular de sus intereses jurídicos, debe dársele la oportunidad para oír sus defensas.

La garantía en estudio sufre una excepción en mate--

ria tributaria, tanto para fijar un impuesto como para cobrarlo, ya que la autoridad fiscal respectiva no tiene la obligación de escuchar al causante.

CAPITULO III.

**CONSTITUCIONALIDAD DEL
IMPUESTO SOBRE NOMINAS.**

CAPITULO III.
CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO
SOBRE NOMINAS.

Concluido el análisis introductorio de los impuestos, toca hacer referencia al estudio constitucional del Impuesto Sobre Nóminas, el cual se encuentra regulado en el Título II, - Capítulo VI, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

En el capítulo I del presente trabajo, establecimos que existen impuestos federales; es decir, impuestos reservados - al Fisco Federal, como ejemplo de este tipo de gravámenes tenemos al Impuesto Sobre la Renta; pues bien, hace algunos años, el Estado de México, encontrándose en la necesidad de obtener ingresos y poder así cumplir con sus objetivos, y habiéndose imposibilitado para establecer su propio Impuesto Sobre la Renta, decidió gravar no a los que percibieran sueldos, sino a los que los pagaran. Tiempo después, se incorporó dicho gravamen, bajo la denominación de "Impuesto Sobre Nomi-

nas" en los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicados en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete, impuesto que hemos seleccionado para efectuar su estudio constitucional, ya que éste último provocó en su momento gran descontento entre las empresas, motivándolas a solicitar el Amparo y Protección de la Justicia Federal.

A) Planteamiento del Problema.

Cuando una persona física o moral realiza una erogación por motivo de remuneración al trabajo personal subordinado, a partir de ese momento, se encuentra obligada a pagar un impuesto al Fisco. Esta situación de tener que pagar un impuesto al gasto que se realiza con motivo del pago de salarios a los trabajadores, puede ocasionar que el patrón (contribuyente), consciente de que mientras menos erogaciones realiza en el pago de sueldos menos impuesto paga, pueden llevar a que éste último lleve a cabo una serie de actos que le ayuden a conseguir ese ahorro, aunque se ponga más en detrimento la situación de la clase trabajadora.

Al iniciar el estudio del presente impuesto, surge la siguiente interrogante sobre el tema que nos ocupa: ¿El Impuesto Sobre Nóminas de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal de 1990, cumple con todas y cada una de las garantías establecidas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos?, cuestión que intentaremos despejar en el presente capítulo.

El estudio del Impuesto Sobre Nóminas, debe hacerse partiendo del análisis de las garantías constitucionales de los impuestos (véase capítulo II), enfocándolas al Impuesto Especial que nos ocupa, a fin de establecer si dicho gravamen cumple con esos requisitos.

Una vez efectuado lo anterior, expondremos la opinión -- que sobre el Impuesto Sobre Nóminas se vertió, tanto en el foro litigioso como la establecida por nuestro máximo tribunal; lo anterior se realizará con la finalidad de tener una noción más amplia sobre el multicitado impuesto, culminando con la exposición de los resultados que arroje el presente estudio.

Procedamos al análisis por separado de las garantías --- constitucionales de los impuestos, dirigiéndolas al Impuesto Sobre Nóminas.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

B) Estudio de la Garantía
de Proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad, exigido por la Constitución para la existencia de cualquier contribución y la imposición de ésta a los sujetos pasivos de la misma, consiste en que éstos últimos contribuyan al gasto público, en función de su respectiva capacidad económica, es decir, que aporten una parte justa y adecuada de su incremento patrimonial, partiendo de sus ingresos, utilidades, capital y los impuestos deben fijarse conforme a la capacidad económica del contribuyente, con el fin de que los sujetos con elevados ingresos tributen en forma superior a los de medianos y reducidos ingresos. En otras palabras, la garantía de proporcionalidad en materia -- tributaria, impone una limitación al Poder Legislativo, la -- cual consiste en gravar tomando como base la capacidad económica del sujeto pasivo; dicha capacidad debe medirse en función de la riqueza de cada contribuyente reflejada ésta en -- sus ingresos, en sus egresos y en su consumo, de manera que -

las personas físicas o morales que tengan un mayor patrimonio contribuyan en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

En el caso que nos ocupa, el gravar el egreso del patrimonio del contribuyente por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, no es de ninguna manera un elemento que indique realmente la capacidad contributiva del sujeto pasivo del gravamen; es decir, el hecho de que un patrón erogue más o menos cantidad por concepto de salarios o prestaciones a los trabajadores, no representa su capacidad para contribuir al gasto público, ya que en muchas ocasiones el patrón debe ocupar gran cantidad de empleados debido a que la labor que se lleva a cabo en su fábrica, negocio, etc., únicamente la puede realizar el ser humano y no así una máquina, luego entonces, es lógico pensar que el que se tenga que efectuar una erogación mayor por concepto de sueldos o salarios, no significa que el patrón cuente con una riqueza mayor que aquél que lleva a cabo una erogación menor por el mismo concepto, ya que el primero utiliza un mayor número de empleados por la actividad tan especial que desempeña y no porque cuente con una gran productividad y por consiguiente con una riqueza mayor.

Por otro lado, el artículo 45-H de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal dispone que: "El impuesto sobre nóminas se determinará, aplicando la tasa del 2% sobre el monto total de las erogaciones realizadas por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado". Sobre esta

cuestión consideramos que no se debe imponer una misma tarifa a personas que tengan diversa capacidad económica, debido a las diferencias de egresos, ingresos o condiciones peculiares de unas y otras.

Para comprender mejor la situación anterior, pero sin aceptar el hecho de que el egreso es indicativo de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, expondremos el siguiente ejemplo: una empresa A que se dedica a la fabricación de juguetes de plástico, eroga por concepto de salarios la cantidad de \$ 2'400000.00, toda vez que cuenta con 200 trabajadores a los cuales paga \$ 12000.00 de sueldos o salarios, en esta situación deberá pagar por concepto de Impuesto Sobre Nóminas la cantidad de \$ 48000.00, equivalente a la cuota del 2% sobre el egreso; si otra empresa B que se dedica a la misma actividad que A, pero que cuenta con maquinaria más moderna, la cual puede sustituir a 2 ó más hombres realizando la actividad que éstos últimos llevaban a cabo, eroga por concepto de salarios la cantidad de \$ 1'200000.00, toda vez que cuenta con 100 trabajadores a los cuales paga \$ 12000.00 de sueldos o salarios, deberá pagar por concepto de Impuesto Sobre Nóminas la cantidad de \$ 24000.00, equivalente a la cuota del 2% sobre dicho egreso, aparentemente A cuenta con una capacidad económica mayor que B, pero en realidad no es así, ya que A realiza una erogación mayor porque carece de los avances tecnológicos en su fábrica, mientras que B debido a la moderna maquinaria con la que cuenta, que si bien es cierto no sustituye a todos los empleados, si permite que se erogue una can-

idad menor por concepto de sueldos o salarios al necesitar -
de menor número de empleados.

C) Estudio de la Garantía de Equidad.

La garantía de equidad en los impuestos exige que se respete el principio de igualdad, es decir, que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que se encuentren en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual. Este principio fundamental para establecer un impuesto, radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos -- los sujetos pasivos de un mismo tributo, exceptuándose en lo relativo a las tarifas progresivas, con el fin de que sea respetado el principio de proporcionalidad.

Ahora bien, el impuesto en estudio es aplicable a todos los que actualicen el supuesto normativo, es decir, se aplica a todos aquéllos que por colocarse en la hipótesis normativa deben pagar impuesto, esto es se respeta el principio de universalidad, toda vez que el artículo 45-G de la Ley de Hacienu

da del Departamento del Distrito Federal señala como sujetos pasivos del Impuesto Sobre Nóminas, a las personas físicas o morales que en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado; es decir, será sujeto pasivo del mencionado impuesto, toda persona que se encuentre en los siguientes supuestos: a) Que realice las erogaciones mencionadas anteriormente, b) Que dichas erogaciones se efectúen en el Distrito Federal.

Por otro lado, hemos visto que deben establecerse tarifas tributarias de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente con el fin de respetar el principio de proporcionalidad, que lógicamente se encuentra ligado al principio de equidad, tan es así, que equidad en materia fiscal significa que los contribuyentes de un mismo tributo deban guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

En efecto, existen gastos en donde se puede reflejar la capacidad económica del sujeto pasivo, pero hay gastos que de ninguna manera son un reflejo real de dicha capacidad, tal como se establece en el impuesto que nos ocupa, luego entonces, si el egreso por concepto de pago de salarios no es un reflejo real de la capacidad económica del contribuyente, por qué fue establecida una tasa del 2%, si lo que ocasiona es tratar en forma desigual a los causantes, tal y como se aprecia tanto en el ejemplo mencionado en el inciso anterior de este capítulo como en el siguiente; el caso de dos o más empresas --

que yo llamaría gemelas, gemelas en cuanto a que guardan similitud respecto a capital social, a maquinaria, a número de -- trabajadores e inclusive a utilidades, son iguales en todo, -- es más tienen controlado el precio de sus productos y por lo tanto lo venden al precio oficial; la única diferencia entre estas empresas, es que una de ellas está ubicada en la zona -- céntrica del Distrito Federal y la otra está ubicada en una -- zona menos comunicada del Distrito Federal, por esta razón la primera dice yo cumplo con la ley al pagar únicamente el sala -- rario mínimo y la otra paga el cincuenta por ciento más del sa -- lario mínimo, como ambas empresas cuentan con 100 trabajado -- res, la nómina de la primera ascenderá a una cantidad menor -- que la de la segunda, en este caso es totalmente injusto de -- cir que el segundo empresario tiene mayor capacidad económica por el sólo hecho de que su nómina importe más.

Muy ilustrativa resulta la tesis siguiente: "Más mani -- fiesta es la injusticia de este impuesto, en el caso de que -- un patrón con mayor número de trabajadores obtiene menos in -- gresos que otro con menor número de empleados; el primero ten -- drá que pagar más impuestos que el segundo, no obstante que -- el ingreso de éste fue mayor y su egreso menor por concepto -- de sueldos, que la utilidad y gasto de aquél por el mismo con -- cepto e igual período fiscal. De ahí que también es inequitativo el impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal im -- plantado en el Estado de Baja California". (1)

(1) Informe Presidente Sala Auxiliar 1985, 2ª Parte, Pág. 26.

Además de lo anterior el patrón que recibe a más trabajadores, fomentando el empleo, tiene un gravamen mayor que aquél que reduce su planta productiva.

D) Estudio de la Garantía de Legalidad.

Se ha manifestado que el principio de legalidad en materia impositiva no se satisface con la simple consignación del tributo en una ley, sino es necesario que se establezcan también sus elementos esenciales: sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, para que así las autoridades exactoras, sin tener margen para arbitrariedades, solamente puedan aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

De la lectura de los numerales 45-G, 45-H y 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal se advierte que el legislador estampó todos y cada uno de los elementos esenciales del Impuesto Sobre Nóminas.

Así tenemos que el artículo 45-G determina que son sujetos del impuesto las personas físicas o morales que realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remunera--

ción al trabajo personal subordinado. Asimismo, el propio numeral establece que el objeto del tributo en estudio lo constituye precisamente todas las erogaciones en dinero o en especie que por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado realicen los sujetos del aludido impuesto. Cabe hacer notar que el párrafo segundo del citado artículo 45-G, al determinar que se consideran erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado "los salarios y demás -- prestaciones que se deriven de una relación laboral", únicamente se utiliza la palabra salario de manera ejemplificativa, ya que el objeto se encuentra plenamente identificado en el párrafo primero de dicho ordenamiento, y son precisamente todas las erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado.

Haciendo una lista enunciativa, diremos que los conceptos que integran el salario, tomando como base la Ley Federal del Trabajo, la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores y la Ley del Seguro Social, a los cuales es aplicable la tasa del 2% son los siguientes: pagos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, primas, prestaciones en especie, cualquier otra cantidad que se entregue al trabajador por sus servicios. En conclusión, al utilizarse el término "remuneración al trabajo personal", es evidente que el precepto se está refiriendo a cualquier prestación que el patrón otorgue al trabajador por las labores que desempeñe. sea en dinero o en especie, sin importar el nombre que a tal concepto le den algunas leyes, ya que los efectos legales y -

de trascendencia jurídica de cada definición dependen de la materia específica de que se trate.

En lo relativo a la base del impuesto, ésta se encuentra delimitada en el mismo artículo 45-G, dicha base la constituye el monto total de las erogaciones realizadas por concepto de las remuneraciones a que se ha hecho referencia.

Por otro lado, el artículo 45-H de la multicitada Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, establece que el impuesto en estudio se determinará aplicando la tasa del 2% sobre el monto total de las aludidas erogaciones realizadas por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado.

Finalmente, la época de pago se encuentra consignada en el artículo 45-I del multicitado ordenamiento legal, al determinar que el Impuesto Sobre Nóminas se cobrará en el momento en que se realicen las erogaciones por el trabajo personal subordinado y se pagará mediante declaración, que deberá presentarse dentro de los primeros quince días del mes siguiente.

De las ideas expuestas en los párrafos anteriores, se desprende que el legislador al crear el Impuesto Sobre Nóminas, si precisó los elementos esenciales que todo impuesto debe tener, cumpliéndose de esta manera con el principio de legalidad.

E) Estudio de Otras Garantías.

Como una garantía más que debe observarse para el establecimiento del Impuesto Sobre Nóminas, la Constitución Política del país ha señalado como fundamento jurídico para tributar la necesidad de sufragar los gastos públicos; esto se desprende del contenido del multicitado artículo 31, fracción -- IV, que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio en que resida.

La garantía de vinculación con el gasto público ha sido cumplida, ya que como es sabido, en el presupuesto de egresos se encuentran previstos los gastos públicos, y los impuestos para cubrir esos gastos se encuentran establecidos en la ley de ingresos; en el caso que nos ocupa en la Ley de Ingresos - del Departamento del Distrito Federal, la cual en su artículo 1º dispone: "En el ejercicio fiscal de 1990, el Departamento del Distrito Federal percibirá los ingresos provenientes de - los conceptos y en las cantidades estimadas que a continua---

ción se encuentran: 1. Impuestos: 6.- Sobre Nóminas".

F) Opinión de los Abogados Postulantes.

La opinión vertida por los abogados postulantes sobre el Impuesto Sobre Nóminas fue la siguiente:

"El Impuesto Sobre Nóminas falta al principio de proporcionalidad al no distinguir la diferencia en la capacidad contributiva y económica de los sujetos del gravamen, ya que por igual a personas físicas y morales se les grava con una tasa única del 2% sobre la base de totalidad de las erogaciones efectuadas sobre las remuneraciones al trabajo personal subordinado (fundamentalmente sueldos y salarios). Esto es, se falta a la proporcionalidad porque el que se haga una erogación de la naturaleza contemplada por la Ley no es de ninguna manera un elemento por el que se justifique o pueda determinar la capacidad contributiva del sujeto del impuesto".

"De igual manera, se toma como base un gasto que aunque de la misma naturaleza para todos los sujetos, varía en su monto pues habrá quien tenga trabajadores con salario mínimo

y en determinado número o quienes tengan trabajadores con --- sueldo superior al mínimo y además con prestaciones en espe- cie, pero que en contrapartida perciben más o menos utilida- des que definitivamente no están en función ni del número de trabajadores que se tenga, ni de la cantidad o monto que se - cubra en concepto de erogaciones a los mismos. Esto rompe con el principio constitucional a que se viene haciendo referen- cia, por cuanto que las leyes ordinarias (en función de los a tributos de generalidad y abstracción que deben contener), deben establecer el tributo que a cada parte corresponda según su actividad, sus ingresos y su capacidad de contribución, teniendo como meta el que en condiciones análogas se impongan - gravámenes idénticos a los contribuyentes".

"En la especie, no se señala como base del gravamen un - ingreso, como la teoría general de la tributación en el Dere- cho Mexicano lo ha establecido (porque incluso ni siquiera se grava la riqueza), sino que la base del impuesto combatido -- consiste en los pagos que efectúe el patrón a sus trabajado- res por conceptos de sueldos y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral, o sea, se grava un egreso que en cada caso varía, que como se ha dicho anteriormente, no puede reflejar fielmente la capacidad contributiva del sujeto para justificar la validez constitucional de dicho impuesto".

"Es cierto que para establecer un gravamen, debe obtenerse en las necesidades sociales y económicas de la sociedad, - pero no hay duda en que para que tal fin sea obtenido también se debe tomar en cuenta la situación económica de quien va a

contribuir para que ese impuesto sea proporcional y esto solo puede lograrse cuando el impuesto toma en cuenta la utilidad o ingresos percibidos, lo que no se cumple en la especie".

"Por otra parte el impuesto resulta inequitativo porque conforme a los supuestos contemplados en la norma reclamada, a pesar de que el causante no tuviere ingresos o los tenga en menor cuantía que otros sujetos del gravamen, de todos modos tiene la obligación de pagar el impuesto en la misma proporción por el simple hecho de cubrir el sueldo a sus trabajadores".

"Asimismo, el precepto constitucional exige que los elementos esenciales del impuesto, como son sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley para no dar margen a la arbitrariedad de las autoridades y el sujeto pasivo esté en aptitud de conocer la forma en que habrá de contribuir a los gastos públicos del lugar -- donde resida".

"En el presente caso, el Impuesto Sobre Nóminas combatido no contiene las bases generales a que se alude al consignar como base del tributo los salarios y demás prestaciones -- que se deriven de una relación laboral sin especificar conforme a qué criterio, ya sea económico, jurídico, o de que indole se van a definir los conceptos salarios y de prestaciones. Ocurre lo mismo cuando el artículo 45-G señala que el objeto del impuesto lo constituyen las erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otor-

que".

"Como se ve, no son claros el elemento base, ni el elemento objeto del impuesto, dejando de esta manera al arbitrio de la autoridad encargada del cobro del tributo la interpretación de qué debe entenderse y de cuáles son exactamente tales elementos plasmados en la ley y en lo que indudablemente influirá la naturaleza de la actividad comercial o industrial - del sujeto pasivo, las relaciones obrero patronales que cada uno mantenga, la fuerza sindical plasmada en los Colectivos o Ley de Trabajo y en los que se plasman esas remuneraciones al factor trabajo en dinero o en especie, que la situación económica del país ha hecho surgir con naturaleza muy suigeneris".

G) Opinión de la Suprema Corte de
Justicia de la Nación.

Nuestro máximo tribunal vertió opinión sobre la garantía de proporcionalidad, en relación con el Impuesto Sobre Nómi--
nas en el siguiente sentido:

"NOMINAS, IMPUESTO SOBRE. LOS PARTICULARES 45-G A 45-I DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL --
DISTRITO FEDERAL, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPOR
CIONALIDAD TRIBUTARIA, PUESTO QUE SU OBJETO ES IN
DICATIVO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL SUJETO DEL
IMPUESTO.- Los artículos 45-G a 45-I de la Ley de
Hacienda del Distrito Federal, publicada en el Óa
rio Oficial de la Federación de treinta y uno de -
diciembre de mil novecientos ochenta y siete, que
establecen el Impuesto Sobre Nóminas, no violan el
principio de proporcionalidad tributaria exigido -
por el artículo 31, fracción IV, de la Constitu---
ción Política de los Estados Unidos Mexicanos, es-

ta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que dicho principio consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, esto es, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, esa congruencia existe en el impuesto sobre nóminas mencionado, toda vez que su objeto, consistente en las erogaciones en dinero o en especie que se realizan como contraprestación por el trabajo personal subordinado, es indicativo de capacidad contributiva de los causantes, puesto que tales erogaciones son manifestaciones de riqueza de quienes las efectúan". (2)

"NOMINAS, IMPUESTO SOBRE. LA TASA FIJA DEL 2% PREVISTA EN EL ARTICULO 45-H DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. La tasa fija del Dos por ciento sobre el total de las erogaciones para el cálculo del monto del Impuesto Sobre Nóminas, establecida por el artículo 45-H de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Fede

(2) Informe Presidente SCJN 1989, 1ª Parte, Pleno, Pág. 567.

ración de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete, cumple con el requisito de proporcionalidad tributaria, toda vez que la capacidad contributiva de los causantes del Impuesto Sobre Nóminas a la que atiende este gravamen esta en relación directa con los gastos o erogaciones que realicen por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado". (3)

En lo relativo a la garantía de equidad del Impuesto Sobre Nóminas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación dijo:

"NOMINAS, IMPUESTO SOBRE. LOS ARTICULOS 45-G A 45-I DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, PUESTO QUE COLOCAN EN PLANO DE IGUALDAD A TODOS LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO. Los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete -- que establecen el impuesto sobre nóminas, cumplen con el principio de equidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El artículo 45-G, antes indicado, señala que el objeto de dicho gravamen lo constituyen las erogaciones en -

(3) Informe Presidente SCJN 1989, 1ª Parte, Pleno, Pág. 560.

dinero o en especie por concepto de remuneración - al trabajo personal subordinado e igualmente, establece que los sujetos pasivos del tributo son las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, efectúen esas erogaciones. Esta Suprema Corte ha sostenido que la equidad tributaria consiste en la igualdad ante la misma ley de todos los sujetos pasivos de un mismo impuesto, los que, en esas circunstancias, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación. El artículo 45-G mencionado cumple con tal requisito, toda vez que señala como sujeto del Impuesto Sobre Nóminas a las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado. Por tanto, todas las personas que efectúen tales erogaciones en el Distrito Federal son sujetos pasivos del mencionado Impuesto Sobre Nóminas, razón por la cual el citado artículo 45-G satisface los requisitos de universalidad y generalidad respecto de quienes se ubiquen en la hipótesis de dicho gravamen". (4)

Finalmente, nuestro máximo tribunal estableció sobre la garantía de legalidad lo siguiente:

"NOMINAS, IMPUESTO SOBRE. LOS ARTICULOS 45-G A 45-

(4) Informe Presidente SCJN 1989, 1ª Parte, Pleno, Pág. 562.

I DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PORQUE SI DEFINEN EL OBJETO DEL IMPUESTO. Los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete, no violan el principio de legalidad tributaria establecido por el artículo 31, fracción IV, - de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que el objeto del impuesto se encuentra claramente definido en el artículo 45-G el cual determina que el hecho gravable consiste - en las erogaciones en dinero o en especie que se realicen para remunerar el trabajo subordinado de una persona como contraprestación por sus servicios, la cual se encuentra prevista por los artículos 84 y 85 de la Ley Federal del Trabajo". (5)

(5) Informe Presidente SCJN 1989. 1ª Parte, Pleno, Pág. 565.

H) Causas y Consecuencias de los Resultados Obtenidos.

El imponer un gravamen a las erogaciones que se efectúen con motivo del pago de salarios, puede ocasionar que el patrón se abstenga de aumentar las prestaciones a sus trabajadores debido a que el impuesto gravaría sus erogaciones por este concepto y tal circunstancia determinaría pues un perjuicio para los trabajadores. Es cierto que el Distrito Federal afronta serios problemas económicos para satisfacer, aún cuanto sea en la mínima parte, las cada vez mayores necesidades o requerimientos de servicios que experimenta la comunidad que habita en la capital, esta circunstancia para muchos justificaría el establecimiento de nuevos impuestos; pero en realidad esta causa no es suficiente para el establecimiento del impuesto, si es que éste no cumple con los requisitos que señala nuestra Constitución.

Muy cierto es que el legislador puede gravar el gasto, pero ese gasto que se resurte gravado, esas erogaciones deben

reflejar la capacidad contributiva del causante para cumplir con el principio de proporcionalidad.

En efecto, quienes deben soportar los gastos públicos -- del Distrito Federal son todos los habitantes del mismo, pero también es cierto que esto debe ser en proporción a su capacidad económica y el impuesto que nos ocupa de ninguna manera - refleja realmente dicha capacidad, ya que como se ha manifestado existen gastos en los cuales podemos afirmar que el que se lleve a cabo tal o cual erogación, es porque el sujeto --- cuenta con una riqueza, pero el gasto para pagar a los trabajadores no es un índice real de riqueza.

Por otro lado, nuestro máximo tribunal establece que --- quién paga más salarios es porque tiene una riqueza mayor que aquél que lleva a cabo una erogación menor por el mismo concepto, pero este dicho lo establece a través de presunciones y de ejemplos y/o vivencias personales de los propios ministros. En la sesión privada No. 36 del pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, llevada a cabo el jueves 18 de mayo de 1989, después de la exposición de algunas experiencias personales de algunos de los señores ministros, en relación sobre el tema de si el egreso es indicativo de la capacidad económica del sujeto pasivo en el impuesto que nos ocupa, el señor ministro Mariano Azuela Güitrón dijo: "Hago uso de la palabra con una nueva ocasión, no sólo porque han surgido temas interesantes, sino porque el señor ministro Schimill de manera expresa y tácita aludió a mis puntos de vista, creo -- que si los señores ministros Schimill y Rocha insistieran en

algunos de sus planteamientos, esto nos daría oportunidad para que incorporáramos a nuestros proyectos algunas consideraciones que podrían resumirse en el siguiente rubro: CONTRIBUCIONES, LA DETERMINACION SOBRE SU CONSTITUCIONALIDAD O INCONSTITUCIONALIDAD NO PUEDE DERIVARSE DE LAS EXPERIENCIAS PERSONALES DE LOS MINISTROS". (6); muy acertada es la observación -- del señor ministro Mariano Azuela, pero no obstante esto él -- también vierte su opinión sobre el mismo punto con base en -- una experiencia personal.

Muy cierto es que nuestra H. Suprema Corte de Justicia -- de la Nación, debe decidir si el impuesto se ajusta a los requisitos que establece la Constitución, pero también es cierto que su decisión la debe tomar con base a razonamientos jurídicos y no con base a vivencias personales, para que de esta manera exista una razón convincente de que tal o cual impuesto cumple con los requisitos que establece la Constitu-- ción Federal, ya que el afirmar que el egreso por concepto de pago de salarios es síntoma de riqueza, aún más real que el -- propio ingreso y por consiguiente de una mayor capacidad contributiva si se pagan más salarios, no es una afirmación cien por ciento convincente.

(6) Azuela Güitrón, M. Sesión Privada No. 36 SCJN.

CONCLUSIONES .

CONCLUSIONES.

1.- La Constitución es la ley fundamental de un pueblo, en ella se consignan los principios bajo los cuales deben inspirarse las leyes tributarias.

2.- Para la validez constitucional de un impuesto, es necesario que éste se encuentre establecido en un acto formal y materialmente legislativo, que sea además proporcional y equitativo y por último que se destine al pago de los gastos públicos.

3.- La contribución, es el esfuerzo que se le pide a la sociedad para que contribuya al gasto público.

4.- En la elaboración de las leyes fiscales, será siempre la Cámara de Diputados la Cámara de Origen, ya que es la que cuenta con verdaderos representantes del pueblo.

5.- En la actualidad, existe una gran desconfianza por parte de los ciudadanos en sus gobernantes, y esta desconfianza es mayor cuando se establece un nuevo impuesto.

6.- La proporcionalidad debe tomar en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo de la relación tributaria, -- con la finalidad de que éste contribuya en función de dicha -- capacidad.

7.- No es síntoma real de capacidad contributiva que a -- mayores sueldos haya mayor producción y por ende un poder económico mayor susceptible de gravamen.

8.- El elemento esencial del principio de equidad que debe satisfacer el impuesto, es el de que con respecto a los -- destinatarios del mismo, se trate de manera igual a quienes -

se encuentren en situación de igualdad y de manera desigual a quienes estén en situación jurídica diferente.

9.- No es suficiente para el establecimiento de un impuesto, el hecho de que el Estado carezca de los recursos necesarios que le ayuden a cumplir con los fines que el mismo persigue, sino que además debe ajustarse a los principios constitucionales.

10.- En la Constitución, no hay ninguna prohibición para gravar el gasto, luego entonces, puede hacerse siempre y cuando se respeten los lineamientos establecidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

BIBLIOGRAFIA.

BIBLIOGRAFIA.

- ARISTOTELES. Etica a Nicómaco. 12a. Edición, Tr. Lilia Segura, México, Ed. Cumbre S.A., 1978. (Colec. Los Clásicos).
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. 5a. Edición, México, Ed. Themis, 1989.
- BURGOA, Ignacio. Las Garantías Individuales. 22a. Edición, México, Ed. Porrúa S.A., 1989.
- DELGADILLO GUTIERREZ, L. H. Principios de Derecho Tributario. 2a. Edición, México, Ed. Pac, 1986.
- FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. 2a. Edición, México, Ed. Porrúa S.A., 1986.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 27a. Edición, México, Ed. Porrúa S.A., 1986.
- FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. 26a. Edición, México, Ed. Porrúa S.A., 1987.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 38a. Edición, México, Ed. Porrúa S.A., 1986.
- GARZA, S. F. de la. Derecho Financiero Mexicano. 15a. Edición, México, Ed. Porrúa S.A., 1988.
- GARZA SERVANDO, J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. México, Ed. Cultura S.A., 1949.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 9a. Edición, México, Ed. Porrúa S.A. 1989.
- MARTINEZ LOPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. 4a. Edición, - México, ECASA, 1988.

PINA, Rafael de. Diccionario de Derecho. 7a. Edición, México, Ed. Porrúa S.A., 1978.

PLATON. El Político. Tr. Patricio de Azcarate, Madrid, Edición de Medina y Navarro, 1872.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2a. Edición, México, Ed. HARLA, 1987.

ROJINA VILLEGAS, Rafael. Compendio de Derecho Civil. 13a. Edición, T. III, México, Ed. Porrúa S.A., 1985.

SMITH, Adam. Riqueza de las Naciones. 6a. Edición, V. II, México, Ed. Cruz o., 1988.

Legislación Consultada:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 90a. Edición, México, Ed. Porrúa S.A., 1990.

Código Civil para el Distrito Federal. 59a. Edición, México, Ed. Porrúa S.A., 1990.

Código Fiscal de la Federación. 26a. Edición, México, ECASA, 1990.

Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. 11a. Edición, México, Ed. Porrúa S.A., 1990.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1990. Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1989.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. 26a. Edición, México, ECASA, 1990.

Otras Fuentes:

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985.

Informe de Labores Rendido por el Presidente de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente a los años de 1985 y 1989.

Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. 3a. Edición, México, Ed. Porrúa S.A., 1989.

RIVERA PEREZ CAMPOS, J. Equidad y Proporcionalidad en los Impuestos. Revista de Investigación Fiscal No. 51, México, S.H.C.P., 1970: 71-79.

Sesión Privada No. 36 del Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación. (Cassette). Sesión grabada el 18 de mayo de 1989.