

2es



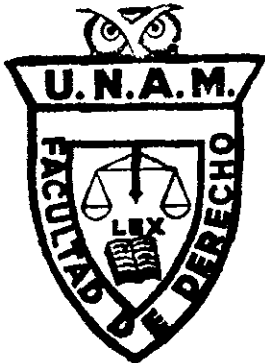
# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Derecho

**"SISTEMA FISCAL FEDERAL MEXICANO.-  
SU REVISION ANTE LAS TEORIAS Y LOS  
PRINCIPIOS JURIDICOS Y ECONOMICOS"**

T E S I S  
Que para obtener el título de  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
p r e s e n t a

**LUIS GERARDO DEL VALLE TORRES**



México, D. F.

027412A 1999

TESIS CON  
ALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**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 esta 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.



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS JOSE VASCONCELOS  
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y  
FINANZAS PUBLICAS.

Cd. Universitaria, D.F., 29 de junio de 1999.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ  
DIRECTOR GENERAL DE LA  
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.  
Presente

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **LUIS GERARDO DEL VALLE TORRES** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"SISTEMA FISCAL FEDERAL MEXICANO.- SU REVISION ANTE LAS TEORIAS Y PRINCIPIOS JURIDICOS Y ECONOMICOS"**.

Con fundamento en los artículos 8o. fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los seis meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad."



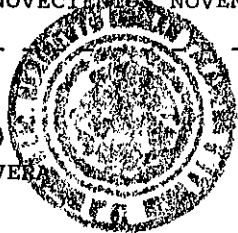
Atentamente  
**"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"**  
La Directora

LIC. MA. DELA LUZ NÚÑEZ CAMACHO

EL SUSCRITO LICENCIADO HERIBERTO ROMAN TALAVERA, NOTARIO  
SESENTA Y DOS DEL DISTRITO FEDERAL, C E R T I F I C O: - - - -  
QUE LA PRESENTE COPIA FOTOSTATICA ES FIEL REPRODUCCION DE SU  
ORIGINAL, QUE TUVE A LA VISTA Y CON EL QUE LA COTEJE. - - - -  
REGISTRO NUMERO DOS MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y SEIS DE FECHA DE  
HOY, DEL LIBRO CUATRO DE FOLIOS DE REGISTRO DE COTEJOS DE LA  
NOTARIA A MI CARGO. -  
EXTIENDO ESTA CERTIFICACION EN LA CIUDAD DE MEXICO, DISTRITO  
FEDERAL, EL VEINTINUEVE DE JUNIO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y  
NUEVE. -

EL NOTARIO 62.

LIC. HERIBERTO ROMAN TALAVERA



México, D.F., a 24 de junio de 1999

**LIC. MARIA DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO  
DIRECTORA DEL SEMINARIO DE  
DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS DE  
LA FACULTAD DE DERECHO DE LA U.N.A.M.  
P R E S E N T E**

**Distinguida maestra:**

A través de la presente me permito someter a su consideración el trabajo de tesis intitulado "SISTEMA FISCAL FEDERAL MEXICANO.- SU REVISION ANTE LAS TEORIAS Y PRINCIPIOS JURIDICOS Y ECONOMICOS", que bajo mi dirección elaboró el alumno Luis Gerardo Del Valle Torres.

Considero que el trabajo se encuentra totalmente concluido, por lo que en caso de coincidir con lo anterior, mucho le agradeceré se sirva otorgar el voto correspondiente.

Aprovecho la oportunidad para enviarle un cordial saludo.

**"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"**

  
**LIC. LUIS CARBALLO BALVANERA**



EL SUSCRITO LICENCIADO HERIBERTO ROMAN TALAVERA, NOTARIO  
SESENTA Y DOS DEL DISTRITO FEDERAL, C E R T I F I C O: - - - -  
QUE LA PRESENTE COPIA FOTOSTATICA ES FIEL REPRODUCCION DE SU  
ORIGINAL, QUE TUVE A LA VISTA Y CON EL QUE LA COTEJE. - - - -  
REGISTRO NUMERO DOS MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y DOS DE FECHA DE  
HOY, DEL LIBRO CUATRO DE FOLIOS DE REGISTRO DE COTEJOS DE LA  
NOTARIA A MI CARGO. - - - - -  
EXTIENDO ESTA CERTIFICACION EN LA CIUDAD DE MEXICO, DISTRITO  
FEDERAL, EL VEINTICINCO DE JUNIO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y  
NUEVE. - - - - -

EL NOTARIO 62

  
LIC. HERIBERTO ROMAN TALAVERA



**TESIS QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE LICENCIADO  
EN DERECHO PRESENTA EL ALUMNO LUIS GERARDO  
DEL VALLE TORRES.  
“SISTEMA FISCAL FEDERAL MEXICANO.- SU REVISIÓN ANTE LAS  
TEORÍAS Y LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS Y ECONÓMICOS”**

**MÉXICO D.F., A 28 DE FEBRERO DE 1999.**

## **DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS**

**Este trabajo se lo dedico al pueblo de México depositario de culturas mágicas, al que le prometo que no lo defraudaré; así como a la Universidad Nacional Autónoma de México, semillero de grandes pensadores universales.**

**Así también le dedico ésta tesis a mi madre María Arabella Torres Gálvez y a mi padre José Luis del Valle Gurría por todo el amor, dedicación, apoyo, solidaridad y amistad que me han brindado en estos veinticinco años.**

**Finalmente, también le dedico esta tesis a mis hermanos Juan Carlos y José Antonio del Valle Torres, por su amistad eterna, así como por representar dignos ejemplos para la sociedad.**



**Agradezco, muy especialmente a mi maestro Luis Carballo Balvanera, quien fuera mi maestro en las tres materias de Derecho Fiscal en la Facultad de Derecho, su apoyo en la elaboración de ésta tesis.**

**Invoco también un agradecimiento muy especial a todos mis maestros de la Facultad de Derecho de la U.N.A.M. quienes me formaron en esta noble rama del conocimiento humano; muchos de ellos grandes pensadores con una admirable consciencia social y un gran amor para nuestra “Máxima Casa de Estudios.”**

**Agradezco el apoyo y confianza de todos aquellos que han creído en mí, a quienes les reitero mi compromiso de no defraudarlos.**

## **CAPITULADO**

	Pág.
Introducción.	1

### **CAPÍTULO PRIMERO. DEFINICIÓN DE CONCEPTOS.**

I. Sistema Fiscal Mexicano.	4
A. Sistema Fiscal Federal Mexicano.	13
B. Sistema Fiscal Local Mexicano.	61
II. Política Fiscal.	91

### **CAPITULO SEGUNDO.- GARANTÍAS INDIVIDUALES QUE DEBE RESPETAR EL SISTEMA FISCAL FEDERAL MEXICANO.**

I.- Principio de legalidad.	94
A). Garantía de legalidad en actos privativos y actos de molestia.	94
B). Principio de legalidad fiscal.	140
II. Principio de proporcionalidad.	148
III. Principio de equidad.	151
IV. Principio de gasto público	164
V. Prohibición al encarcelamiento por deudas de carácter puramente civil.	167
VI. Prohibición a la confiscación.	170
VII. Prohibición a la imposición de multa excesiva.	173

VIII. Requisitos Constitucionales para las ordenes de visita domiciliaria.	189
--	-----

**CAPÍTULO TERCERO. TEORÍAS ECONÓMICAS RELACIONADAS  
CON LA POLÍTICA FISCAL.**

A. Teoría Clásica.	197
B. Teoría Keynesiana.	199
C. Teoría Monetarista	201
D. Otras teorías macroeconómicas relacionadas con la política fiscal.	203

**CAPÍTULO CUARTO. PRINCIPIOS ECONÓMICOS QUE DEBE RESPETAR UN  
SISTEMA FISCAL.**

I.- Principios clásicos de la economía.	210
A. Principio de justicia	211
B. Principio de certidumbre.	211
C. Principio de comodidad.	212
D. Principio de economía.	212
II.- Otros principios aportados por la doctrina económica moderna.	213

**CAPÍTULO QUINTO. DISPOSICIONES CUESTIONABLES ANTE LAS TEORÍAS Y  
LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS Y ECONÓMICOS.**

I. Disposiciones Cuestionables de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	218
---	-----

A. La asociación en participación para efectos del Impuesto Sobre la Renta.	218
B. La eliminación de la deducción inmediata de las inversiones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	234
C. El Régimen Simplificado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	255
II. Disposiciones Cuestionables de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	262
A. El impuesto acreditable cuando se realizan actividades gravadas y exentas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	263
B. La retención establecida en el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	269
C. El régimen simplificado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	275
III. Disposiciones Cuestionables del Código Fiscal de la Federación.	278
A. Las multas establecidas en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.	279
B. La garantía que deben ofrecer ciertos contribuyentes para obtener devoluciones establecida en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.	288
C. La facultad de las autoridades fiscales para practicar más de una visita domiciliaria a un contribuyente.	297
<b>CONCLUSIONES</b>	300
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	306

## INTRODUCCIÓN

El sistema fiscal federal mexicano se ha convertido en una de las mayores preocupaciones de los pensadores mexicanos en la actualidad, afirmando algunos, que carece de técnica legislativa, muchos otros manifiestan que viola diversas garantías individuales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mientras que otros más lamentan su complejidad y los fuertes deberes de carácter formal establecidos por la legislación a cargo del contribuyente, argumentando que el sistema fiscal federal mexicano resulta demasiado técnico. Otros pensadores sostienen que el sistema fiscal federal mexicano desalienta la inversión y frena el desarrollo nacional.

Todos los comentarios anteriores, han sido emitidos por los especialistas y pensadores mexicanos que han incursionado en mayor o menor grado en el análisis del sistema; mas sin embargo, resta el grueso de la población, el cual por lo general ni siquiera conoce el sistema impositivo. No obstante, las pocas personas que con una mentalidad cívica han pretendido conocer sus obligaciones fiscales, a través de la lectura de las leyes, dichas personas señalan que éstas son inentendibles y que reflejan un alto grado de complejidad. Todas las anteriores observaciones son las que motivan el presente trabajo de investigación con la finalidad de revisar el sistema fiscal federal mexicano ante las teorías y los principios jurídicos que nuestro sistema jurídico establece con el objetivo de crear un Estado de Derecho y la seguridad jurídica del gobernado frente al Estado, así como también revisar el sistema frente a las teorías

y principios económicos, cuyos áutores, sostienen que los mismos pretenden el desarrollo económico de los Estados.

Sería demasiado ambicioso y prácticamente inalcanzable pretender revisar todos y cada uno de los preceptos del sistema fiscal federal mexicano en una tesis de licenciatura, por lo que el objetivo del presente trabajo no es agotar el tema, sino analizar algunos preceptos fundamentales de algunas de las leyes fiscales más importantes, con la finalidad de enfrentarlos con las teorías y principios económicos y jurídicos aplicables en el desarrollo del trabajo. Lo anterior tiene como finalidad el despertar la inquietud de la sociedad mexicana, pero principalmente, de la comunidad jurídica nacional, para que continúe con este análisis que resulta del mayor interés, no sólo como una mera disertación doctrinal, sino como una investigación cuyo resultado es necesario para salvaguardar el Estado de Derecho y para el desarrollo nacional.

En la actualidad son tres los profesionistas que intervienen en la creación de las leyes fiscales, el jurista, el economista y el contador, sosteniendo algunos que los juristas hemos sido relegados al carácter de meros intérpretes de las mismas. En nuestros días, los economistas son los que idean las leyes, redactándolas los contadores y quedando los juristas con el papel de revisores y posteriormente intérpretes de dichos ordenamientos. El economista es reconocido socialmente por su preocupación en disminuir la inflación y obtener los resultados macroeconómicos que se propone, mientras que al estar intimamente relacionado el sistema fiscal con los ingresos, egresos, activo, pasivo, capital, entradas y salidas de los contribuyentes, registrados a través de la contabilidad, son los contadores los que plasman en papel las ideas de los economistas a través de la redacción de los preceptos legales, quedando los juristas como meros revisores y posteriormente intérpretes de los mismas, ésta última tarea, función elemental en nuestro sistema de división de funciones del Poder Judicial.

Es por todo lo anterior, que el presente trabajo tiene como meta el revisar los principales principios jurídicos contenidos en las garantías individuales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como los principios sostenidos por la doctrina económica clásica y moderna, que señalan sus autores debe respetar un sistema fiscal y las teorías clásica, keynesiana y monetarista entre otras, sostenidas por ilustres economistas de la política fiscal, para finalmente confrontar las teorías y principios sostenidos con anterioridad, con preceptos fundamentales de tres de los principales ordenamientos legales en materia fiscal en México: el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

## CAPÍTULO PRIMERO. DEFINICIÓN DE CONCEPTOS.

### I. Sistema Fiscal Mexicano.

Escribir sobre el sistema fiscal mexicano, necesariamente implica partir de la concepción y formas del Estado. “El Estado es un orden de convivencia de la sociedad políticamente organizada, en un ente público superior, soberano y coactivo.”<sup>1</sup> “Si tomamos en cuenta los elementos del Estado, es decir, pueblo, territorio y poder, llegamos al conocimiento de que una forma de Estado, es la estructura del mismo de acuerdo a sus elementos constitutivos.”<sup>2</sup>

“En términos de lo anterior, señalan los distintos doctrinarios, el Estado de acuerdo a sus formas se puede clasificar en simple o unitario y en compuesto o complejo. El Estado simple o unitario posee un solo pueblo, un solo territorio y un solo poder.”<sup>3</sup> “En los Estados compuestos, existen dos o más pueblos, dos o más poderes, dos o más territorios, que asumen a través del tiempo tres formas diversas: 1) Unión de Estados; 2) Confederación de Estados; 3) Estados Federales.”<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Andrés Serra Rojas. Ciencia Política. Editorial Porrúa. México. 1994. Pág. 283.

<sup>2</sup> María de la Luz González González. Valores del estado en el pensamiento político. U.N.A.M. México. 1994. Pág 327. Cfr.

<sup>3</sup> Ibid. Pág. 327. Cfr.

<sup>4</sup> Ibid.. Pág. 330.



“En sentido estricto, las Uniones de Estados son conocidas bajo las formas de uniones reales, o bien, personales; ambas formas de unión concuerdan en que, gracias a la identidad de la persona física del monarca, se dan al mismo tiempo en dos o más Estados con absoluta separación jurídica de su diferente propiedad de soberano. Este tipo de uniones están demarcadas por tanto, a las monarquías; pero si la unidad de la persona física del monarca no ha sido deliberadamente instituida por el Estado, sino que se trata de una concurrencia circunstancial, entonces estamos frente a la unión personal, a una “*communio incidens*” de derecho político e internacional del titular del más alto órgano del Estado, pero con independencia mutua y plena de las organizaciones de ambos Estados.”<sup>5</sup> “La unión real es un vínculo que se apoya en un pacto entre dos o más Estados, gracias al cual, la persona del príncipe resulta común; éste tiene en cada uno de los Estados de la unión, una condición jurídica de órganos autónomos frente a los otros Estados que la integran.”<sup>6</sup>

“En la forma de Estado denominada Confederación de Estados, estamos en presencia de varios Estados que han decidido formar, en forma permanente y orgánica, una Unión pero sin que desaparezcan como Estados, ni formar una entidad superior a ellos, pero a la cual delegan ciertos y limitados poderes.”<sup>7</sup> Esta clase de formas de Estado compuestas se han creado en la historia universal con la finalidad de defenderse, así como también de lograr un órgano de representación internacional más fuerte; teniendo como claro ejemplo de un Estado confederado, el caso de los Estados Unidos de América, al haber sido ratificado dicho régimen en el año de 1781.

El Estado federal de acuerdo a Mouskheli “es un Estado que se caracteriza por una descentralización de forma especial y de grado más elevado; que se compone de

---

<sup>5</sup> Ibid. Pág. 331.

<sup>6</sup> Ibid. Pág. 332.

<sup>7</sup> Andrés Serra Rojas. Op. Cit. Pág. 619.

colectividades miembros dominadas por él pero que poseen autonomía constitucional y participan en la formación de la voluntad nacional, distinguiéndose de este modo de las demás colectividades públicas inferiores.”<sup>8</sup> El Estado federal, como cualquier otra forma de Estado es un ente soberano. María de la Luz González González en su libro titulado “Valores del estado en el pensamiento político” sostiene que “el Estado Federal es un Estado soberano formado por una variedad de estados. Su poder nace de la unidad estatista de los estados miembros”<sup>9</sup>, así como también que “los estados miembros del Estado Federal son estados no soberanos y que la Constitución atribuye a los órganos supremos del poder de estos estados, y, por consiguiente, a ellos mismos, una participación mayor o menor en la Soberanía, en el ejercicio del poder del Estado uno.”<sup>10</sup> No obstante, aunque la Constitución denomina también Estados a los órganos que componen al Estado Federal; en virtud de que la soberanía no se comparte, ni se divide, sino que en un Estado existe un sólo órgano soberano y al ser la soberanía un elemento característico del Estado, coincidimos con algunos teóricos, al sugerir que a los órganos que componen al Estado Federal, se les denomine entidades federativas en lugar de Estados.

En México, los artículos 39 y 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establecen textualmente:

“Art. 39.- La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.

---

<sup>8</sup> Mouskheli, citado por Andrés Serra Rojas. Op. Cit. Pág. 620.

<sup>9</sup> María de la Luz González González. Op. Cti. Pág. 344.

<sup>10</sup> Ibid. Pág. 345. Cfr.

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

En términos de los artículos 39 y 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos la soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo mexicano, decidiendo éste constituirse en una República representativa, democrática y federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios plasmados en la misma Constitución. En relación a lo anterior, cabe hacer dos observaciones, ambas de importancia fundamental para el desarrollo del presente trabajo; la primera consistente en que, como lo señalamos con anterioridad, las entidades federativas, no pueden ser soberanas, ya que de acuerdo a los teóricos del Estado, la soberanía no se comparte, ni se divide, mientras que la segunda consiste en que en la República Mexicana, el Estado federal mexicano, señalan algunos, nació en forma opuesta a como por lo general nacen los Estados federales.

En Estados Unidos de América existieron primero las trece colonias, las cuales decidieron crear el Estado federal con la finalidad de crear un órgano superior más fuerte. En Argentina, ocurrió de la misma manera, es decir, las Provincias precedieron a la Federación, decidiendo éstas unirse al pacto federal. Sin embargo, en México, derivado de la dominación española durante tres siglos, e incluso después de la consumación de la Independencia, el 27 de septiembre de 1821, y posteriormente con la creación del Imperio, México nunca tuvo colonias o Provincias soberanas, por lo que en el Acta Constitutiva de 1824, señalan algunos teóricos, que mediante el mismo acto, el constituyente les dio vida soberana a los Estados, para que instantáneamente éstos enajenaran dicha soberanía a la Federación, mientras que otros sostienen que en México el Estado federal fue creado en forma distinta a como surgen

teóricamente los Estados federales, al sostener que en nuestro país en lugar de que los Estados o Provincias le dieran vida a la federación, la federación les dio vida a los Estados. La realidad es que los mexicanos en nuestra Constitución de 1824 prácticamente copiamos la Constitución de los Estados Unidos de América en relación a la forma de Estado federal. No obstante lo que nos interesa para el desarrollo del presente trabajo es que de acuerdo a nuestra Constitución existen tres ordenes de gobierno: el federal, el estatal y el municipal.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece textualmente:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

“En los Estados Federales y concretamente en los Estados Unidos Mexicanos, se presenta la doble imposición porque concurren, gravando la misma fuente, tres entidades que tienen capacidad para cobrar impuestos, es decir, tres sujetos activos que son: la Federación, los Estados y los Municipios; los dos primeros tienen órganos legislativos con el poder suficiente para establecer los impuestos que estimen necesarios para cubrir su presupuesto y sólo los Municipios dependen de las Legislaturas de los Estados que son las que fijan por medio de leyes los arbitrios municipales.”<sup>11</sup> En términos del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todos los mexicanos tenemos el deber de contribuir para los gastos públicos de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado

---

<sup>11</sup> Ernesto Flores Zavala Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa. México. 1995. Pág. 211

y Municipio en que residimos de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes. Es precisamente del precepto invocado, de donde se desprende que existen tres sujetos activos dentro del Derecho Fiscal Mexicano. Así, el artículo 40 de nuestra Carta Magna proclama: “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental”. Desde luego, la coexistencia dentro de un mismo Estado y dentro de un mismo territorio de estructuras político-administrativas federales y estatales, reclama la presencia de un sistema competencial perfectamente definido que señala las atribuciones y los límites tanto del poder federal como de las Entidades Federativas. Por esa razón, el Artículo 41 Constitucional estatuye que: “El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto Federal.”<sup>12</sup>

Es importante aclarar que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ha sido considerado como una garantía individual adicional a las establecidas en los primeros veintinueve artículos de nuestra Constitución, por lo que con fundamento en otros preceptos como lo son los artículos 73 y el 124 Constitucionales, que se desarrollan con posterioridad en el presente trabajo, tanto la Federación como las entidades federativas también tienen la facultad de establecer el deber de contribuir a los gastos públicos a cargo de los extranjeros.

---

<sup>12</sup> Adolfo Arrijo Vizcaino, Derecho Fiscal. Editorial Themis. México Pág. 138 y 139.

Existe gran polémica respecto a si los tres ordenes de gobierno (federación, entidades federativas y municipios poseen poder tributario o potestad fiscal. “La expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.”<sup>13</sup> Este concepto ha despertado gran polémica en relación a su denominación, ya que algunos sostienen que no debe denominársele poder tributario, sino supremacía tributaria en el caso de Berliri, potestad impositiva sostiene Micheli, potestad tributaria consideran Cocivera y Alessi-Stammati, poder fiscal de acuerdo a Rafael Bielsa, poder de imposición señalan Ingrosso y Blumenstein y poder tributario de acuerdo a Giuliani Fonrouge y Hensel,<sup>14</sup> considerando éste último en su obra “Diritto tributario” que poder tributario es “el poder general del Estado aplicado a determinado sector de la actividad estatal, la imposición.”<sup>15</sup>

Giuliani Fonrouge, considera que no existe gran diferencia entre los conceptos de poder y potestad tributaria, adhiriéndose al de poder por cuestión de tradición, considerando para los efectos del presente trabajo, que los términos poder tributario, potestad tributaria, poder fiscal y potestad fiscal son sinónimos, por lo que de acuerdo al título del presente trabajo y también por tradición en el Derecho Mexicano nos adherimos al concepto de potestad fiscal.

“Micheli señala que frecuentemente se habla de poder tributario o poder de imposición para individualizar la acción del ente público en el momento de la exacción tributaria y para distinguir la acción legislativa en cuanto se dirige al establecimiento de normas tributarias y la acción administrativa dirigida a aplicar dichas normas. Entiende el autor que los dos significados son legítimos, pero es necesario tener cuidadosamente separados los dos momentos que se examinan. En virtud de tal advertencia, diferencia Micheli la potestad

---

<sup>13</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. Editorial de Palma. Volumen I. Buenos Aires. 1997. Pág. 325.

<sup>14</sup> Ibid. Pág. 325. Cfr.

normativa tributaria para referirse a la acción legislativa de la potestad de imposición por medio de la cual la norma se aplica. Este enfoque tiene seguidores y críticos en la doctrina española.”<sup>16</sup> Suele hablarse en la doctrina de potestad tributaria, en dos sentidos distintos, que contemplan respectivamente, la acción del Estado como legislador y como administrador. En el primer sentido se habla de poder o potestad tributaria refiriéndose al poder legislativo que corresponde al Estado, expresión, en último término, de su soberanía. En el segundo, se está aludiendo al poder o potestad de la Administración Pública tendiente a aplicar las normas tributarias. Son, pues, dos acepciones distintas de una misma locución que, conceptualmente, es necesario tener perfectamente diferenciadas, al tiempo que, incluso terminológicamente, parece conveniente distinguir utilizando dos expresiones diversas. De este modo, siguiendo a G.A. Micheli, se denomina potestad tributaria normativa a la primera y potestad de imposición a la segunda; terminología que resulta más apropiada que la derivada de una simple duplicidad de planos (abstracto y concreto) en la consideración de la actuación del Estado.<sup>17</sup>

Autores como Blumenstein, Kruse y Sainz de Bujanda consideran que la potestad fiscal dimana de la soberanía, mientras que Bielsa considera que la soberanía es política, antes que jurídica, además de que la soberanía es una e indivisible, perteneciendo ésta última al pueblo, bastándole al Estado según Bielsa, su poder de imperio como fundamento de su potestad fiscal que ejerce a través de los tres poderes que forman su gobierno: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial.<sup>18</sup> Los caracteres de la potestad fiscal es que es abstracta, permanente por no hablar de imprescriptibilidad y al ser connatural al Estado mismo, irrenunciable al no poder

---

<sup>15</sup> Hensel citado por Carlos M. Giuliani Fonrouge. *Ibid.* Pág. 325.

<sup>16</sup> Micheli citado por Carlos M. Giuliani Fonrouge. Pág. 326.

<sup>17</sup> José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González. *Derecho Tributario I*. Editorial Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1994. Pág. 124. Cfr

<sup>18</sup> *Ibid.* Pág. 328. Cfr.

desprenderse el Estado de ésta atribución e indelegable al no poder transferirlo a ningún tercero en forma transitoria.<sup>19</sup>

Parte de la doctrina sostiene que existe una potestad fiscal originaria y otro derivada, considerando los autores que sostienen ésta afirmación que la potestad fiscal originaria la tienen únicamente la Federación en un Estado federal y los Estados o Provincias, mientras que a los municipios les corresponde una potestad fiscal derivada. En los Estados Unidos se recurre a la clasificación tripartita de poderes inherentes (*inherent powers*), poderes enumerados (*designated powers*) y poderes delegados (*delegated powers*): los primeros corresponden a los Estados, por ser “inherentes o connaturales a su soberanía originaria; los segundos pertenecen al gobierno federal, porque su soberanía emana de la Constitución, que enumera o “designa” sus facultades; los últimos a las municipalidades, por ser simples instrumentos de gobierno (*instrumentalities*) con funciones específicas y sólo disponen de los poderes delegados por los Estados.”<sup>20</sup> No obstante coincidimos con los doctrinarios que consideran que todos los órdenes de gobierno a los que la Constitución les otorga potestad fiscal la tienen, máxime que la misma es inherente al concepto mismo del Estado.

El Diccionario de la Real Academia Española define al vocablo sistema como el “conjunto de reglas o principios sobre una materia enlazados entre sí.” Derivado de lo anterior, podemos conceptuar al sistema fiscal mexicano, como el conjunto de leyes, que como consecuencia del ejercicio de la potestad fiscal del Estado, establecen el deber de las personas mexicanas o extranjeras para contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y municipios, desprendiéndose de lo anterior que en México existe un sistema fiscal federal y un sistema fiscal local.

---

<sup>19</sup> Ibid. Pág. 330. Cfr.

<sup>20</sup> Schultz y Harris citados por Carlos M. Giuliani Fonrouge. Pág.335.



## A. Sistema Fiscal Federal Mexicano.

No constituye una tarea sencilla exponer el sistema fiscal federal en los Estados Unidos Mexicanos, ya que se ha reglamentado competencialmente hablando, de una manera confusa. “Desafortunadamente nuestra Ley Suprema no sigue un método coherente y sistemático, sino que, por el contrario, aborda el tratamiento de este problema de manera dispersa y contradictoria.”<sup>21</sup> Adolfo Arrijo Vizcaino sostiene, que por consiguiente, las reglas respectivas, es decir, las reglas competenciales en relación al poder tributario aparecen consignadas en diversos preceptos que, a mayor gravedad, no guardan mucha relación entre sí, sosteniendo Arrijo Vizcaino que tales preceptos Constitucionales son los artículos 124, 73 fracción XXIX, 73 fracción VII, 117 fracciones IV, V, VI y VII y 118 fracción I, que deben citarse en ese orden, toda vez que respectivamente dan origen a reglas distintas que por razones de tipo lógico-jurídico requieren de un análisis por separado en el orden indicado<sup>22</sup>; no obstante, consideramos que debemos añadir los artículos 49, 115 y 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El desarrollo del artículo 124 Constitucional se llevará a cabo en el siguiente capítulo del presente trabajo “el sistema fiscal local mexicano”, por lo que al corresponder delimitar para los efectos del presente capítulo la potestad fiscal de la Federación, iniciaremos analizando el artículo 73 fracción XXIX que textualmente establece:

“Art. 73.-

El Congreso tiene facultad:

...

---

<sup>21</sup> Adolfo Arrijo Vizcaino. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México. Pág. 143.

<sup>22</sup> Ibid. Pág. 143.

XXIX.- Para establecer contribuciones:

- 1.- Sobre el comercio exterior.
- 2.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del artículo 27.
- 3.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguro.
- 4.- Sobre servicios públicos y concesionados o explotados directamente por la federación, y
- 5.- Especiales sobre:
  - a) Energía eléctrica.
  - b) Producción y consumo de tabacos labrados.
  - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
  - d) Cerillo y Fósforos.
  - e) Aguamiel y productos de su fermentación.
  - f) Explotación forestal y
  - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica.”

“El artículo 73 fracción XXIX, reformado en 1943 y en 1949 confiere a favor del Congreso de la Unión potestad fiscal exclusiva en algunas materias, entendiéndose por facultades exclusivas aquellas que fueron otorgadas al Congreso de la Unión y que sólo pueden ser ejercidas por éste, no así por las entidades federativas. En orden de aparición, la primera facultad exclusiva otorgada al Congreso de la Unión, es la de establecer

contribuciones al comercio exterior, esto es a las importaciones y exportaciones. Ésta ha sido una fuente exclusiva de ingresos desde la Constitución de 1824.”<sup>23</sup>

En segundo término, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le concede al Congreso de la Unión potestad fiscal exclusiva sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 Constitucional. Los párrafos 4º y 5º del artículo 27 Constitucional establecen textualmente:

“Art. 27.-...

...

Corresponde a la nación el dominio directo de todos los recursos naturales de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas; de todos los minerales o sustancias que en vetas, mantos masas o yacimientos, constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, tales como los minerales de los que se extraigan metales y metaloides utilizados en la industria; los yacimientos de piedras preciosas, de sal de gema y las salinas formadas directamente por las aguas marinas; los productos derivados de la descomposición de las rocas, cuando su explotación necesite trabajos subterráneos; los yacimientos minerales u orgánicos de materias susceptibles de ser utilizadas como fertilizantes; los combustibles minerales sólidos; el petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos; y el espacio situado sobre el territorio nacional, en la extensión y términos que fije el derecho internacional.

Son propiedad de la nación las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fije el derecho internacional; las aguas marinas interiores; las de las lagunas y esteros que se comuniquen permanente o intermitentemente con el mar;

---

<sup>23</sup> Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México. Pág. 226. Cfr.

las de los lagos interiores de formación natural con el mar; las de los lagos interiores de formación natural que estén ligados directamente a corrientes constantes; las de ríos y sus afluentes directos o indirectos, desde el punto del cauce en que se inicien las primeras aguas permanentes, intermitentes o torrenciales, hasta su desembocadura en el mar, lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional; las de las corrientes constantes o intermitentes y sus afluentes directos o indirectos, cuando el cauce de aquéllas en toda su extensión o en parte de ellas, sirva de límite al territorio nacional o a dos entidades federativas, o cuando pase de una entidad federativa a otra o cruce la línea divisoria de la República; las de los lagos, lagunas o esteros cuyos vasos, zonas o riberas estén cruzadas por líneas divisorias de dos o más entidades o entre la República y un país vecino; o cuando el límite de las riberas sirva de lindero entre dos entidades federativas o a la República con un país vecino, las de los manantiales que broten en las playas, zonas marítimas, cauces, vasos o riberas de los lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional, y las que se extraigan de las minas; y los cauces, lechos o riberas de los lagos y corrientes interiores en la extensión que fije la ley. Las aguas del subsuelo pueden ser libremente alumbradas mediante obras artificiales y apropiarse por el dueño del terreno; pero cuando lo exija el interés público o se afecten otros aprovechamientos, el Ejecutivo Federal podrá reglamentar su extracción y utilización y aun establecer zonas vedadas, al igual que para las demás aguas de propiedad nacional. Cualesquiera otras aguas no incluidas en la enumeración anterior, se considerarán como parte integrante de la propiedad de los terrenos, por los que corran o en los que se encuentren sus depósitos, pero si se localizaren en dos o más predios, el aprovechamiento de estas aguas se considerará sujeto a las disposiciones que dicten los Estados.”

El artículo 27 Constitucional en sus párrafos 4º y 5º se refiere a los recursos naturales, principalmente al petróleo, a las minas y a las aguas propiedad de la nación; es por ello que el Congreso de la Unión tiene la facultad exclusiva de gravar los recursos a que se refiere el artículo 27 Constitucional en sus párrafos 4º y 5º, resultando lógico al ser bienes propiedad de la nación, no de las entidades federativas, además de que como lo considera Sergio Francisco de la Garza “sólo el gobierno federal, representante de la Nación, puede proteger adecuadamente el interés general, a través de leyes que obligan a una mesurada y prudente explotación de tales recursos”.<sup>24</sup>

La tercera potestad fiscal exclusiva del Congreso de la Unión, la constituyen las instituciones de crédito y sociedades de seguros. “La razón para conferir ésta potestad fiscal exclusiva, es que tanto las instituciones de crédito como las instituciones de seguros tienen múltiples sucursales en todo el territorio nacional, por lo que existiendo una legislación federal para la banca y el seguro todas las empresas dedicadas a ellos deben ser gravadas de modo uniforme independientemente del lugar en que puedan operar.”<sup>25</sup> Resulta importante analizar la polémica que ha generado este precepto Constitucional, al sostener algunos doctrinarios que las entidades federativas se encuentran excluidas de poder gravar a las instituciones de crédito y sociedades de seguros, entendidas como sujetos, incluso con el Impuesto Predial, mientras que otros, con los que coincido, sostienen que la potestad fiscal exclusiva se refiere únicamente a la actividad que realizan las instituciones de crédito y sociedades de seguros.

La cuarta potestad fiscal exclusiva otorgada por el Constituyente al Congreso de la Unión se refiere a gravar los servicios públicos concesionados o directamente administrados por el Gobierno Federal. Consideramos que en relación a la presente potestad fiscal exclusiva resultaría interesante analizar cuáles son servicios públicos y cuáles no de acuerdo a la ley y a

---

<sup>24</sup> Ibid. Pág. 228.

la doctrina administrativa, al cambiar constantemente ésta clasificación de acuerdo a la óptica de nuestros gobernantes; sin embargo, aquello podría constituir otro trabajo de tesis, por lo que nos limitamos a señalar que de acuerdo a Sergio Francisco de la Garza esta cuarta potestad fiscal exclusiva “generalmente trata de concesiones para el uso de vías generales de comunicación, radio y televisión.”<sup>26</sup>

Finalmente, el Constituyente estableció una serie de impuestos especiales como potestad fiscal exclusiva del Congreso de la Unión, los cuales se citan a continuación:

- a) Energía eléctrica,
- b) Producción y consumo de tabacos labrados,
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo,
- d) Cerillos y fósforos,
- e) Aguamiel y productos de su fermentación,
- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza.

“Las razones que inspiraron el otorgamiento de esta potestad fiscal exclusiva al Gobierno Federal son que estando la producción industrial localizada en varios Estados, se requiere que la grave una legislación homogénea, que sólo puede expedir el Congreso de la Unión; impedir que la industria quede más gravada en unos Estados que en otros, lo que origina una emigración artificial contraria a lo que aconsejaría una prudente política industrial, así como la necesidad de eliminar la competencia local en sus impuestos.”<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> Ibid. Pág. 227.

<sup>26</sup> Ibid. Pág. 227.

<sup>27</sup> Ibid. Pág. 227.

La fracción X del artículo 73 Constitucional otorga materias exclusivas al Congreso de la Unión para legislar despertándose la incógnita de si dichas materias también implican la potestad fiscal exclusiva en dichas materias. El artículo 73 fracción X de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece textualmente:

“Art. 73.-

El Congreso tiene facultad:

...

X.- Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123;

...”

“Flores Zavala ha sostenido que de la fracción X del Art. 73 se derivan poderes tributarios exclusivos a la Federación, “porque los impuestos sólo pueden establecerse por medio de leyes y si sólo la Federación puede legislar sobre esas materias, sólo la Federación puede expedir leyes de impuestos que a ellas se refieran; si los Estados pretendieran gravar esas fuentes tendrían que legislar sobre esas materias y violarían el precepto constitucional.”<sup>28</sup> Por su parte Sergio Francisco de la Garza difiere con Ernesto Flores Zavala al sostener que las materias establecidas en el artículo 73 fracción X de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no se refieren a una potestad fiscal exclusiva, posición que coincide con la postura actual de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se define en las tesis que se transcriben a continuación:

---

<sup>28</sup> Ernesto Flores Zavala citado por Sergio Francisco de la Garza. Ibid. Pág. 229.

“Octava Epoca:

Instancia: Pleno

Fuente: Seminario Judicial de la Federación.

Tomo: VI Primera parte

Tesis: P.XLVIII/90 página: 28

ESPECTACULOS CINEMATROGRAFICOS, IMPUESTO SOBRE. NO ES EXCLUSIVO DE LA FEDERACION IMPONERLOS. La fracción XXIX del artículo 73 constitucional, no faculta al Congreso de la Unión para establecer de manera exclusiva contribuciones sobre los ingresos obtenidos por actividades como la exhibición pública de películas. Por tanto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 124 constitucional, las legislaturas locales pueden establecer a tales espectáculos los gravámenes fiscales que estimen convenientes.

Amparo en revisión 922/89. Cines de Jalisco, S.A. y otros. 5 de abril de 1990. Unanimidad de dieciséis votos de los señores Ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Guitrón, Rocha Díaz López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Presidente en funciones González Martínez. Ausentes: Castañón León, Carpizo Mac Gregor, García Vázquez, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez. Ponente: Felipe López Contreras. Secretario: Jorge Fermín Rivera Quintana.

Amparo en revisión 5963/87. Cines Club Fiesta, S.A. 5 de enero de 1989. Unanimidad de diecisiete votos de los señores ministros: de Silva Nava, Rocha Díaz, Alba Leyva, Azuela Guitrón, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Martínez Delgado, Gutiérrez Velasco, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente en funciones González Martínez Ausentes: Noé Castañón



León, Santiago Rodríguez Roldán y Presidente Carlos del Río Rodríguez.  
Ponente: Angel Suárez Torres: Secretario: Emilio González Santander.

Tesis número XLVIII/90, fue aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el martes dieciocho de septiembre en curso. Unanimidad de diecinueve votos de los señores ministros: Presidente Carlos del Río Rodríguez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Salvador Rocha Díaz, Samuel Alba Leyva, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Victoria Adato Green, Santiago Rodríguez Roldán, José Martínez Delgado, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Juan Díaz Romero y Ulises Schmill Ordoñez. Ausentes: Mariano Azuela Guitrón y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, México, Distrito Federal, a veintiuno de septiembre de mil novecientos noventa.

NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 34, Octubre de 1990, pág. 53.”

“Octava Epoca:

Instancia: Pleno

Fuente: Seminario Judicial de la Federación.

Tomo: V Primera Parte

Tesis: P.VI/90

Página: 39

LOTERIAS, RIFAS, SORTEOS Y CONCURSOS. LOS ARTICULOS 38 Y 40  
DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO

FEDERAL, QUE ESTABLECEN EL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLAN EL ARTICULO 73 DE LA CONSTITUCION. Los artículos 38 y 40 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y cinco, que establecen el impuesto sobre la organización de loterías, rifas, sorteos y concursos no violan el artículo 73 de la Constitución General de la República. Del análisis de la fracción X del citado artículo se infiere que el Congreso de la Unión tiene facultad exclusiva para legislar en toda la República sobre juegos con apuestas y sorteos, pero, en cuanto a las contribuciones, la fracción XXIX del precepto constitucional antes citado, señala las materias en las que el mencionado órgano puede legislar de forma exclusiva, sin que se incluya la de juegos con apuestas y sorteos. Consecuentemente, la facultad para gravar la organización de ese tipo de eventos no se otorgó exclusivamente a la Federación, por lo que dicha facultad también la pueden ejercer las legislaturas locales.

Amparo en revisión 5982/86. Operadora de Tiendas de Descuento, S.A. de C.V. 16 de enero de 1990. Mayoría de diecinueve votos de los señores ministros: de Silva Nava, Alba Leyva, Azuela Guitrón, Rocha Díaz, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez se resolvió modificar la sentencia recurrida y sobreseer en el juicio de amparo en relación con el refrendo de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, y Magaña Cárdenas y González Martínez votaron en contra; por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros Alba Leyva, Azuela Guitrón, Rocha Díaz, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez,

Díaz Romero y Schmill Ordoñez se resolvió negar el amparo respecto del artículo único del decreto de reformas, por el que se modificó el contenido de los artículos 38 y 40 de la mencionada Ley de Hacienda, y de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Castañón León, González Martínez y Presidente del Río Rodríguez votaron en contra. Ponente: Ulises Schmill Ordoñez Secretario: Víctor Ernesto Maldonado Lara.

Esta Tesis número VI/90, fue aprobado por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el miércoles cuatro de abril en curso, por unanimidad de diecinueve votos de los señores ministros: Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Guitrón, Rocha Díaz, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez, Ausentes: de Silva Nava y Carpizo, Mac Gregor, México, Distrito Federal a cuatro de abril de 1990.

NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Seminario Judicial de la Federación, número 33, Septiembre de 1990, pág. 41.”

La fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como el artículo 72 inciso h) y 74 fracción IV de la Constitución establecen textualmente:

“Art. 72.- Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el

Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

...

h) La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.”

“Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

...

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

...”

“Art. 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

...

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

...”

Existe la interpretación incorrecta de alguno en el sentido de que la potestad fiscal del Congreso de la Unión está establecida única y exclusivamente en el artículo 73 fracción XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es decir, que la potestad fiscal del Congreso de la Unión queda restringida a las materias y actividades establecidas en la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución, habiendo sido deseada esa interpretación, ya que de haber deseado el Constituyente restringir la potestad fiscal del Congreso de la Unión no hubiera permanecido la fracción VII de la Ley Fundamental la cual establece que el

Congreso de la Unión tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, estableciendo los artículos 72 inciso h) y 74 fracción IV, que la cámara de origen en materia de leyes que versen sobre impuestos y contribuciones será la Cámara de Diputados, así como que es facultad de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, de lo que se desprende que la potestad fiscal del Congreso de la Unión no se encuentra restringida a las materias y actividades establecidas en el artículo 73 fracción XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que el Congreso de la Unión puede establecer cualquier contribución que resulte necesaria para cubrir el presupuesto.

Como se ha demostrado, en términos de la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos la potestad fiscal del Congreso de la Unión no se encuentra limitada o restringida. Es por ello, que diversos doctrinarios consideran que las prohibiciones para las entidades federativas, que restringen la potestad fiscal de las mismas, constituyen por ende, potestad fiscal exclusiva de la Federación. El artículo 117 de nuestra Ley Fundamental establece textualmente:

“Art. 117.- Los Estados no pueden, en ningún caso:

- I.- Celebrar alianza, tratado o coalición con otro estado ni con las potencias extranjeras;
- II.- Derogada;
- III.- Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas, ni papel sellado;
- IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;
- V.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía;

VII.- Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;

VIII.- Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional.

Los estados y los municipios no podrán contraer obligaciones o empréstitos sino cuando se destinen a inversiones públicas productivas, inclusive los que contraigan organismos descentralizados y empresas públicas, conforme a las bases que establezcan las legislaturas en una ley y por los conceptos y hasta por los montos que las mismas fijen anualmente en los respectivos presupuestos. Los ejecutivos informarán de su ejercicio al rendir la cuenta pública, y

IX.- Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

El Congreso de la Unión y las legislaturas de los estados dictarán, desde luego, leyes encaminadas a combatir el alcoholismo.”

Para efectos del presente trabajo, las fracciones que ameritan un análisis al constituir una prohibición a las entidades federativas y por ende una potestad fiscal exclusiva del gobierno federal son las fracciones III, IV, V, VI y VII del artículo 117 de la Constitución

Política de los Estados Unidos Mexicanos. La fracción III del artículo 117 Constitucional prohíbe a las entidades federativas la emisión de estampillas y de papel sellado lo que implicó que quedará prohibido a las entidades federativas gravar a los contribuyentes con el ya derogado Impuesto del Timbre, impuesto que fue sustituido posteriormente por el Impuesto General Sobre Ingresos Mercantiles, éste último, sustituido más tarde por el Impuesto al Valor Agregado vigente hasta la fecha, pero en relación al cual no existe prohibición Constitucional alguna en relación a la potestad fiscal de las entidades federativas.

Por su parte, las fracciones IV, V, VI y VII de nuestra Ley Fundamental se refieren a la prohibición al establecimiento de impuestos alcabalatorios y de peaje en relación a la potestad fiscal de las entidades federativas. “Los impuestos que gravan la circulación de mercancías entre los Estados, reciben el nombre de impuestos alcabalatorios, por que los tributos, que existieron desde la Colonia, recibieron el nombre de peaje cuando gravaban el paso de las personas y de alcabala si gravaban el de mercancías.”<sup>29</sup> “Como puede advertirse, la finalidad de estos preceptos supremos es la de preservar dentro del ámbito fiscal de la Federación, todos los gravámenes al comercio exterior y un buen número de los vinculados al comercio interior, tradicionalmente canalizados hasta la fecha a través de los impuestos federales a la importación y a la exportación y al valor agregado.”<sup>30</sup> “Las disposiciones contenidas en las fracciones IV a VII tienen por objeto garantizar la libre circulación de las personas y de los productos por el territorio de la República, inspiradas en la idea, que la Suprema Corte Argentina encontrándose frente a un problema semejante, expresaba diciendo que había que “asegurar un solo territorio para un solo pueblo”.”<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> Ernesto Flores Zavala. Op. Cit. Pág. 233.

<sup>30</sup> Adolfo Arrijo Vizcaino. Op. Cit. Pág. 147.

<sup>31</sup> Ernesto Flores Zavala. Op. Cit. Pág. 233.

Héctor B. Villegas, reconocido autor argentino de derecho financiero, al comentar los preceptos correlativos a las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 117 de la Constitución Mexicana, en la Constitución Argentina, menciona que “según surge de los artículos constitucionales mencionados, puede observarse que el mero tránsito dentro del país no puede constituir, en sí mismo, motivo de imposición alguna. Esto deriva de la libertad de circulación territorial, garantía que no debe confundirse con la circulación económica de los bienes que si es objeto de gravámenes. En aplicación de estos preceptos la C.S.N. declaró que infringía el principio en estudio y era inválido el impuesto provincial cobrado a quien transportó ganado desde su campo de Entre Ríos hasta otro inmueble de su propiedad sito en Buenos Aires, sin efectuar transferencia de hacienda (caso “Sánchez Alzaga”, en “D.F.”, XXVII-910). También anuló la Corte la imposición provincial a empresas de transporte interprovincial (caso “Transportes del Litoral”, en “E.D.”, No. 4415), en cuyo caso no sólo se consideraron vulnerados los arts. 9, 10, 11 y 12 de la C.N., sino también los arts. 67, inc. 12 (que declara facultad exclusiva de la Nación reglar el comercio internacional e interprovincial), y 108 (que impide a las provincias ejercer poderes delegados a la Nación). Al contrario, el alto tribunal legitimó el gravamen provincial a actividades nacidas, desarrolladas y terminadas dentro de su ámbito sin interesar que los bienes producidos fueran a salir luego de la provincia para ser exportados, ya que en este caso el tributo no recayó sobre el tránsito (caso “Bovril Argentina, S.A.”, fallo del 30 de marzo de 1978).”<sup>32</sup>

En relación a la potestad fiscal exclusiva del Gobierno Federal los artículos 49, 73 fracción IX y 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establecen textualmente:

---

<sup>32</sup> Héctor B. Villegas. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Editorial de Palma. Buenos Aires, Argentina. Págs.211-212.



“Art. 49.- El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. No podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.”

“Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

...

IX.- Para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones.”

“Art. 131.- Es la facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá 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 cualquiera otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al

Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

El artículo 49 de la Constitución Mexicana establece que el Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, estableciendo claramente que no podrán reunirse dos o más de dichos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 131 de la propia Ley Fundamental. Por su parte, el artículo 131 Constitucional establece como facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117 de la misma Constitución.

En términos de los preceptos invocados, interpretados armónicamente con el artículo 73 fracción IX de la Constitución Mexicana, que establece como facultad del Congreso de la Unión el impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones, una vez más, queda reiterado que la potestad fiscal en materia de comercio exterior queda reservada exclusivamente a la Federación y limitada o restringida para las entidades federativas, interpretándose en términos del artículo 131 Constitucional, incluso, que el Gobierno Federal puede establecer impuestos alcabalariorios en la República mexicana. En relación, al artículo 131 de nuestra Ley Fundamental, el Constituyente como excepción al régimen de división de funciones existente en nuestro país, estableció que el Ejecutivo podrá 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 cualquiera otro propósito en beneficio del país. En consecuencia y en relación a la potestad fiscal, en los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 131 Constitucional, el titular del Poder Ejecutivo modifica, deroga y establece constantemente tarifas del Impuesto General de Importación, así como cuotas compensatorias.

En términos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consideramos que se ha esbozado la potestad fiscal del Gobierno Federal, al tratar tanto la potestad fiscal exclusiva como la concurrente del Gobierno Federal. No obstante, consideramos que para concluir el presente apartado resulta necesario hacer un análisis respecto a lo que se debe entender por potestad fiscal del Gobierno Federal en el caso concreto, así como también que ingresos del gobierno son producidos por el ejercicio de la misma. El artículo 4 del Código Fiscal de la Federación establece textualmente:

“Art. 4.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.”

El artículo 4º del Código Fiscal de la Federación establece que “son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.” En otras palabras, se consideran créditos fiscales aquellos que la Administración Pública Federal en ejercicio de su potestad fiscal tiene derecho a percibir que provengan de contribuciones y de aprovechamientos, así como de los accesorios de ambos. Resultaría muy interesante hacer un análisis comparativo entre legislación y doctrina en relación a lo que debe entenderse por tributos o ingresos fiscales; sin embargo, lo anterior constituiría otro trabajo de investigación. En consecuencia resulta indispensable conocer lo que nuestra legislación considera por contribuciones y aprovechamientos transcribiendo a continuación los artículos 2º y 3º del Código Fiscal de la Federación:

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

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que

se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

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

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

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

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

Art. 3.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en

relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

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

En términos del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Los impuestos se definen por exclusión, es decir el Código Fiscal de la Federación los conceptúa como las contribuciones que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV del propio artículo 2º del Código Fiscal de la Federación. En términos de la Ley de Ingresos vigente para 1999 los impuestos federales vigentes por los que la Federación percibirá ingresos en el ejercicio mencionado son el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Activo, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, el Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos y el Impuesto General de Importación. Como consecuencia del alcance que debe tener una tesis de licenciatura, expondremos únicamente de una manera breve al sujeto pasivo del impuesto “esto es, la persona individual o colectiva sometida a la potestad fiscal del Estado”<sup>33</sup> y al objeto de cada uno de estos impuestos, entendiéndose por objeto, “el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como

---

<sup>33</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge. Op. Cit. Pág. 440. Cfr.

susceptible de generar un tributo.”<sup>34</sup> En los términos anteriormente citados, los artículos 1, 15 y 74 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establecen textualmente:

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

I.- Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II.- Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

III.- Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.”

“Art. 15.- Las personas morales residentes en el país acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

...”

“Art. 74.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier

---

<sup>34</sup> Ibid. Pág. 500.

otro tipo. La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas. También están obligadas al pago del impuesto las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes en el país, a través de un establecimiento permanente o base fija, por los ingresos atribuibles a éstos.

...”

En términos del artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los sujetos pasivos del impuesto son las personas residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, desprendiéndose de lo anterior que nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta adopta el criterio de vinculación de la residencia y el de renta mundial para gravar a los residentes en el territorio de los Estados Unidos Mexicanos, estableciendo lo que por residencia debe entenderse, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 9°. Sin embargo, también son sujetos pasivos del Impuesto Sobre la Renta, las personas residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija, entendiéndose como regla general por establecimiento permanente, en términos de la ley invocada, cualquier lugar de negocios en el que desarrollen parcial o totalmente actividades empresariales, es decir, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras, o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales, mientras que como regla general, por base fija en el país de residentes en el extranjero se entiende, cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes. No obstante la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece un tercer criterio de vinculación, es decir, la fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, resultando así también sujetos pasivos del Impuesto Sobre la Renta las personas morales residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas



en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos últimos.

En términos de lo señalado en el párrafo anterior, el objeto del Impuesto Sobre la Renta es la obtención de ingresos. En términos del artículo 15 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como regla general, las personas morales residentes en el país acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero y la ganancia inflacionaria. Por su parte, el artículo 74 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece como sujetos del impuesto a las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios o en ganancia inflacionaria, en los casos que señala la ley invocada, o de cualquier otro tipo, así como también a las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes en el país, a través de un establecimiento permanente o base fija, por los ingresos atribuibles a estos, debiendo recordar que también son sujetos del impuesto las personas físicas o morales residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente o base fija en el país, que obtengan ingresos por fuente de riqueza ubicada en territorio nacional. La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece una amplia reglamentación en relación a lo anterior, por lo que como se manifestó con anterioridad, lo dicho, nada más comprende el marco general de los sujetos pasivos y objeto del impuesto que la ley establece.

Por su parte, el objeto y los sujetos pasivos del Impuesto al Activo se encuentran contemplados en los artículos 1º y 2º de la Ley del Impuesto al Activo los cuales establecen textualmente:

“Art. 1o.- Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento. Las personas distintas a las señaladas en este párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes, incluso de aquellos bienes a que se refieren el Capítulo III del Título IV y los artículos 133, fracción XIII, 148, 148-A y 149 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los mencionados en este párrafo, están obligadas al pago del impuesto, únicamente por esos bienes.”

“Art. 2º.- El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.8%.

El valor del activo en el ejercicio se calculará sumando los promedios de los activos previstos en este artículo, conforme al siguiente procedimiento:

I.- Se sumarán los promedios mensuales de los activos financieros, correspondientes a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el mismo número de meses. Tratándose de acciones, el promedio se calculará considerando el costo comprobado de adquisición de las mismas, actualizado en los términos del artículo 3º de esta Ley.

El promedio mensual de los activos será el que resulte de dividir entre dos la suma del activo al inicio y al final del mes, excepto los correspondientes a operaciones contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, el que se calculará en los mismos términos que prevé el segundo párrafo de la fracción III del artículo 7o.-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II.- Tratándose de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, se calculará el promedio de cada bien, actualizando en los términos del artículo 3o. de esta Ley,

su saldo pendiente de deducir en el impuesto sobre la renta al inicio del ejercicio o el monto original de la inversión en el caso de bienes adquiridos en el mismo y de aquellos no deducibles para los efectos de dicho impuesto, aun cuando para estos efectos no se consideren activos fijos. El saldo actualizado se disminuirá con la mitad de la deducción anual de las inversiones en el ejercicio, determinada conforme a los artículos 41 y 47 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el caso del primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinará dividiendo el resultado antes mencionado entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en los que el bien se haya utilizado en dichos ejercicios.

En el caso de activos fijos por los que se hubiera optado por efectuar la deducción inmediata a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considerará como saldo por deducir, el que hubiera correspondido de no haber optado por dicha deducción, en cuyo caso se aplicarán los porcentos máximos de deducción autorizados en los artículos 43, 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con el tipo de bien de que se trate.

III.- El monto original de la inversión de cada terreno, actualizado en los términos del artículo 3o. de esta Ley, se dividirá entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio por el cual se determina el impuesto.

IV.- Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial y tenga al inicio y al cierre del ejercicio, valuados conforme al método que tenga implantado, se sumarán y el resultado se dividirá entre dos.

En el caso de que el contribuyente cambie su método de valuación, deberá cumplir con las reglas que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los residentes en el extranjero a que se refiere el párrafo segundo del artículo lo., que mantengan en territorio nacional activos de los comprendidos en las fracciones II y IV de este artículo por un período menor a un año, calcularán el impuesto correspondiente a los bienes comprendidos en la fracción II considerando el resultado de dividir el valor que se consigne en el pedimento a que se refiere la legislación aduanera disminuido con la mitad de la deducción por inversiones que le hubiera correspondido por el período que permanecieron en territorio nacional, de haber sido contribuyentes del impuesto sobre la renta, entre 365 multiplicado por el número de días que permanecieron en el territorio nacional.

Para calcular el valor de los activos señalados en la fracción IV de este artículo, los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior considerarán el valor consignado a la entrada al país de dichos activos, adicionado del valor consignado cuando se retornen al extranjero y dividiendo el resultado entre dos. Este último resultado se dividirá entre 365 y el cociente se multiplicará por el número de días que permanecieron en territorio nacional. Los valores a que se refiere este párrafo serán los consignados en los pedimentos a que se refiere la legislación aduanera.”

En términos del artículo 1° de la Ley del Impuesto al Activo son sujetos del Impuesto al Activo las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación, los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el activo atribuible a dicho establecimiento, así como también las personas distintas a las anteriores, que otorguen el uso o goce temporal de bienes a alguno de los contribuyentes señalados con anterioridad que se utilicen en la actividad de estos últimos, resultando los contribuyentes que otorguen dicho uso o goce temporal sujetos del Impuesto al Activo únicamente por dichos activos, resultando también sujetos del Impuesto al Activo los residentes en el extranjero por los inventarios que

mantengan en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente del Impuesto al Activo.

El objeto del Impuesto al Activo es el ser propietario de activos. En realidad el Impuesto al Activo que entró en vigor el 1º de enero de 1999 y cuya Constitucionalidad ha sido muy cuestionada, es un impuesto complementario al Impuesto Sobre la Renta, considerando el legislador, o tal vez presumiendo que los sujetos pasivos del Impuesto al Activo deben tener un mínimo de utilidad de acuerdo a sus activos, pudiendo acreditar el Impuesto Sobre la Renta efectivamente pagado en el ejercicio contra el Impuesto al Activo, es decir, aquellos contribuyentes que paguen igual o más Impuesto Sobre la Renta que el Impuesto al Activo que causan no deberán pagar Impuesto al Activo.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado entró en vigor el 1º de enero de 1980 sustituyendo así principalmente al Impuesto General Sobre Ingresos Mercantiles que sustituyó con anterioridad al Impuesto del Timbre, mas sin embargo, por disposición expresa de la Ley del Impuesto al Valor Agregado quedaron abrogadas la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, la Ley del Impuesto Sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes, la Ley del Impuesto Sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices, la Ley del Impuesto Sobre Despepite de Algodón en Rama, la Ley del Impuesto Sobre Automóviles y Camiones Ensamblados, el Decreto por el cual se fija el impuesto que causarán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinados al consumo interior del país, la Ley del Impuesto a la Producción del Cemento, la Ley del Impuesto Sobre Cerillos y Fósforos, la Ley del Impuesto Sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos Electrónicos, Discos, Cintas, Aspiradoras y Pulidoras, la Ley del Impuesto Sobre Llantas y Cámaras de Hule, la Ley del Impuesto a las Empresas que exploten Estaciones de Radio o Televisión, la Ley del Impuesto Sobre Vehículos Propulsados por Motores Tipo Diesel y por Motores

Acondicionados para el uso de Gas Licuado de Petróleo, la Ley de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal, la Ley Federal del Impuesto Sobre Portes y Pasajes, el Decreto relativo al impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los Ferrocarriles, el Decreto que establece un impuesto sobre Uso de Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz, la Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal y la Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera. Así, el Impuesto al Valor Agregado fue considerado por muchos como un gran éxito al lograr a través de la expedición de la Ley del Impuesto al Valor Agregado la abrogación de dieciocho leyes fiscales que se encontraban vigentes. El artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece textualmente:

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

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

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

IV.- Importen bienes o servicios.

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

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 10.- A ó 3º., tercer párrafo de la misma.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

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

En términos del artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas y las morales que en territorio nacional enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios. El objeto del Impuesto al Valor Agregado es por ende la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o la importación de bienes o servicios.

El Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios está establecido en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, respecto de la cual entraron en vigor parte de sus disposiciones el 1° de enero de 1981 y el resto el 1° de enero de 1982. Los artículos 1° y 2° de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios establecen:

“Art. 1.- Están obligadas al pago del impuesto especial sobre producción y servicios, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

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

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

El impuesto se calculará aplicando a los valores a que se refiere este ordenamiento, la tasa que para cada bien o servicio establece el artículo 2o. del mismo.

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

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

I.- En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

A) (Texto en vigor hasta el 31-III-99) Alcohol.....60%

A) (Texto en vigor a partir del 1-IV-99) (Derogado) (D1)

B) (Texto en vigor hasta el 31-III-99) (Derogado)

B)(Texto en vigor a partir del 1-IV-99) Bebidas alcohólicas fermentadas.....25%(A1)

A) (Texto en vigor hasta el 31-III-99) Alcohol desnaturalizado que se enajene en ventas al menudeo con el público en general.....0%.

B) (Texto en vigor a partir del 1-IV-99) (Derogado) (D1)

D) Cerveza y bebidas refrescantes con una graduación alcohólica de hasta 6° G.L. ....25%

E) Bebidas alcohólicas:

1.- Con una graduación de hasta 13.5° G.L. ....25%

2.- Con una graduación de más de 13.5° y hasta 20° G.L. ..30%

F) Bebidas alcohólicas con una graduación de más de 20° G.L., así como sus concentrados, alcohol y alcohol desnaturalizado .....60% R



G) (Texto en vigor hasta el 31-III-99) Bebidas alcohólicas con una graduación de más de 55° G.L., así como sus concentrados .....60%.

G) (Texto en vigor a partir del 1-IV-99) (Derogado)

H) Tabacos labrados:

1.- Cigarros.....85%

2.- Cigarros populares sin filtro elaborados con tabacos oscuros con tamaño máximo de 77 milímetros de longitud, cuyo precio máximo al público al 1° de enero de cada año, no exceda de la cantidad que establezca el Congreso de la Unión, así como puros y otros tabacos labrados.....20.9%

I) Gasolinas: La tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2o.-A y 2o.-B de esta Ley.

J) Diesel: La tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2o.-A y 2o.-B de esta Ley.

K) Gas natural para combustión automotriz: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos del artículo 2o.-C de esta Ley.

La cerveza y bebidas refrescantes con una graduación alcohólica mayor a 6° G.L., deberán pagar el impuesto establecido en esta Ley aplicando la tasa para bebidas alcohólicas conforme a la graduación alcohólica que corresponda.

II.- En la prestación de los siguientes servicios:

A) (Derogado)

B) (Derogado)

C) Comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de los bienes señalados en la fracción I de este artículo, excepto los bienes señalados en los incisos I), J), y K). En estos casos la tasa aplicable será la que corresponda al bien de que se trate en los términos que para tal efecto dispone esta Ley. No se pagará el impuesto cuando se trate de las enajenaciones a que se refiere el artículo 8o. de esta Ley.

III.- En la exportación definitiva que realicen los contribuyentes de este impuesto en los términos de la Ley Aduanera de los bienes a que se refiere la fracción I de este artículo, salvo sus incisos E), F) y H) y las que se consideren como tales en los términos de los artículos 85, último párrafo de la Ley citada, siempre que no se efectúe a jurisdicciones que sean consideradas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, como de baja imposición fiscal .....0%.

No se pagará el impuesto establecido en esta Ley en la exportación definitiva de bebidas alcohólicas y tabacos labrados, siempre que dicha exportación no se efectúe a las jurisdicciones a que se refiere el párrafo anterior.”

En términos de los artículos 1° y 2 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios son sujetos del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios las personas físicas y las morales que enajenen en territorio nacional o importen los bienes señalados en la ley, así como aquellas que presten los servicios señalados en la misma, mientras que el artículo 2° con una pésima técnica legislativa establece que también se pagará el impuesto por la exportación definitiva de los bienes a que se refiere la mencionada ley cuando se realice a jurisdicciones de baja imposición fiscal y consideramos que existe una pésima técnica legislativa al estar establecidos los sujetos y objetos del impuesto en el artículo 1° de la ley, mientras que en el segundo se adiciona la exportación. Los bienes gravados señalados en la Ley del Impuesto Especial son Sobre Producción y Servicios a partir del 1° de abril de 1999 son las bebidas alcohólicas fermentadas, la cerveza y bebidas refrescantes con una graduación alcohólica de hasta 6° G.L., las bebidas alcohólicas en general, los tabacos labrados (cigarros), las gasolinas, el diesel, el gas natural para combustión automotriz. Por su parte, los servicios gravados establecidos en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios son la comisión, la mediación, la agencia, la correduría, la representación, la consignación y distribución con motivo de la enajenación de los bienes señalados con anterioridad. El objeto del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios es la enajenación en territorio nacional o importación

de los bienes señalados en la ley, así como también la exportación a jurisdicciones de baja imposición fiscal, y la prestación de los servicios señalados en la misma.

El Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos se encuentra establecido en la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos que entró en vigor el 1° de enero de 1981. El artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos establece textualmente:

“Art. 1.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales, tenedoras o usuarias de los vehículos a que se refiere la misma.

Para los efectos de esta Ley, se presume que el propietario es tenedor o usuario del vehículo.

Los contribuyentes pagarán el impuesto por año de calendario durante los tres primeros meses ante las oficinas autorizadas, salvo en el caso de vehículos nuevos o importados, supuesto en el que el impuesto deberá calcularse y enterarse a más tardar dentro de los 15 días siguientes a aquel en que se adquirió o importó el vehículo. Se considerará que la adquisición se realiza en el momento en que se entregue el bien al adquirente o se expida la factura correspondiente, lo que suceda primero. El impuesto se pagará en las oficinas de la entidad en que la autoridad federal, estatal, municipal o del Distrito Federal autorice el registro de dicho vehículo. Para aquellos vehículos que circulen con placas de transporte público federal, el impuesto se pagará en las oficinas correspondientes al domicilio fiscal que el contribuyente tenga registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Los contribuyentes de este impuesto no están obligados a presentar por dicha contribución, la solicitud de inscripción ni los avisos del registro federal de contribuyentes. No obstante lo dispuesto en este párrafo, los contribuyentes que se encuentren inscritos en el citado registro para efectos del pago de otras

contribuciones, deberán anotar su clave correspondiente en los formatos de pago de este impuesto.

Los importadores ocasionales efectuarán el pago del impuesto a que se refiere esta Ley, correspondiente al primer año de calendario en la aduana respectiva en el momento en que los vehículos queden a su disposición en la aduana, recinto fiscal o fiscalizado o en el caso de importación temporal al convertirse en definitiva. Por el segundo y siguientes años de calendario se estará a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Las personas físicas o morales cuya actividad sea la enajenación de vehículos nuevos o importados al público, que asignen dichos vehículos a su servicio o al de sus funcionarios o empleados, deberán pagar el impuesto a más tardar dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se asignen.

En la enajenación o importación de vehículos nuevos de año modelo posterior al de aplicación de la Ley, se pagará el impuesto correspondiente al año de calendario en que se enajene o importe, según corresponda. El impuesto para dichos vehículos se determinará en el siguiente año de calendario bajo el criterio de vehículo nuevo.

Para los efectos de esta Ley, también se consideran automóviles, a los ómnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda.

En caso de que no puedan comprobarse los años de antigüedad del vehículo, el impuesto a que se refiere esta Ley, se pagará como si éste fuese nuevo.

Cuando la enajenación o importación de vehículos nuevos se efectúe después del primer mes del año de calendario, el impuesto causado por dicho año se pagará en la proporción que resulte de aplicar el factor correspondiente:

Mes	Factor aplicable
de	al impuesto
adquisición	causado

Febrero	0.92
Marzo	0.83
Abril	0.75
Mayo	0.67
Junio	0.58
Julio	0.50
Agosto	0.42
Septiembre	0.33
Octubre	0.25
Noviembre	0.17
Diciembre	0.08''

Los sujetos pasivos del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos son las personas físicas y las morales, tenedoras o usuarias de los vehículos a que se refiere la misma, presumiéndose que el propietario es el tenedor o usuario del o de los vehículos de su propiedad. Los vehículos a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos son los automóviles nuevos y usados, considerándose automóviles los ómnibuses, camiones y tractores no agrícolas quinta rueda, aeronaves, embarcaciones, veleros, esquí acuático motorizado, motocicleta acuática, tabla de oleaje con motor, automóviles eléctricos y motocicletas. En consecuencia el objeto del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos es la tenencia o uso de los vehículos precisados con anterioridad.

El Impuesto Sobre Automóviles Nuevos se encuentra establecido en la Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos que entró en vigor el 1º de enero de 1997. No obstante este impuesto no surgió en el año de 1997, sino que se encontraba vigente desde años atrás desapareciendo para el ejercicio de 1996 y volviendo a establecerse para el ejercicio de 1997. El artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos establece textualmente:

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

I.- Enajenen automóviles nuevos de producción nacional. Se entiende por automóvil nuevo el que se enajena por primera vez al consumidor por fabricante, ensamblador o por el distribuidor autorizado.

II.- Importen en definitiva al país automóviles. Los automóviles a que se refiere esta fracción son los que corresponden al año modelo posterior al de aplicación de la Ley, al año modelo en que se efectúe la importación, o a los 10 años modelo inmediato anteriores.”

En términos del artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos son sujetos pasivos del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos las personas físicas y morales que enajenen automóviles nuevos de producción nacional, entendiéndose por automóviles nuevos los que se enajenan por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador o por el distribuidor autorizado, así como también son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas y morales que importen en definitiva al país automóviles del año modelo posterior a aquel en que se realiza la importación, del año modelo en que se realiza la importación o de los 10 años modelo inmediato anteriores a aquel en que se realiza la misma.

El objeto del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos es el enajenar automóviles nuevos o el importar en definitiva al país automóviles del año modelo posterior a aquel en que se realiza la importación, del año modelo en que se realiza la importación o de los 10 años modelo inmediato anteriores a aquel en que se realiza la misma. En realidad, cuando se trata de enajenación de vehículos nuevos y como claro ejemplo de la causación del impuesto están las distribuidoras de las distintas marcas de automóviles que se enajenan en nuestro país,

causando dicho impuesto las distribuidoras, no el consumidor, más el impuesto se le traslada al consumidor. No obstante, la propia Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos establece que por enajenación, además de lo que establece el Código Fiscal de la Federación, se entiende la incorporación del automóvil al activo fijo de las empresas fabricantes, ensambladoras o importadoras de automóviles e inclusive al de los distribuidores autorizados, o los que tengan para su venta por más de un año, excepto cuando se trate de automóviles por los que ya se hubiera pagado el impuesto.

El Impuesto General de Importación se encuentra establecido en la Ley del Impuesto General de Importación, ley que entró en vigor el 1° de enero de 1996 quedando abrogada la Ley del Impuesto General de Importación publicada el 12 de febrero de 1988. El artículo 1° de la Ley del Impuesto General de Importación establece textualmente:

“Art. 1°.-El Impuesto General de Importación se causará de acuerdo con la siguiente:

**TARIFA...**”

En términos del artículo 1° de la Ley del Impuesto General de Importación los sujetos del impuesto son aquellas personas físicas y morales que importen los bienes precisados en la misma. En consecuencia, el objeto del Impuesto General de Importación es el importar los bienes a que se refiere la mencionada ley. Aunque uno de los principios para el establecimiento de las contribuciones, en términos del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el que las mismas se establezcan con la finalidad de cubrir el gasto público, muchos países del mundo, entre ellos México, utilizaron durante décadas estos impuestos con la finalidad de establecer barreras arancelarias a las importaciones, para así desalentar la importación de productos extranjeros y proteger a los productores nacionales. Sin embargo, a partir del año de 1986, en el que México se adhirió

al Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio y posteriormente con la creación de la Organización Mundial de Comercio y la firma y ratificación de diversos tratados de libre comercio entre los que destaca el Tratado de Libre Comercio para América del Norte que entró en vigor el 1º de enero de 1994, México se ha obligado a reducir y a mantener las tasas del Impuesto General de Importación sin exceder cierto límite, existiendo la finalidad en diversos tratados celebrados por México con diversos países, de eliminar el Impuesto General de Importación cuando se realicen transacciones comerciales con los mismos.

La segunda clase de contribuciones que establece el Código Fiscal de la Federación son las aportaciones de seguridad social, estableciendo que las mismas son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. En relación a ésta clase de contribuciones son aplicables la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social, la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores, la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado, la Ley del Sistema de Ahorro para el Retiro y la Ley del Instituto de Servicios Sociales para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como numerosos Reglamentos y Acuerdos.

No nos detendremos a hacer un análisis de cada una de las mencionadas Leyes y Reglamentos, ya que lo anterior excede el objetivo del presente trabajo de investigación, más, es importante señalar que los sujetos pasivos de las aportaciones de seguridad social son tanto aquellas personas físicas y morales que se ven sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, es decir, principalmente patrones, así como también son sujetos pasivos de las aportaciones de seguridad social aquellas personas que se benefician por servicios de seguridad social proporcionados por el



mismo Estado, principalmente trabajadores, aunque también existe la posibilidad de la incorporación voluntaria a algunos regímenes de seguridad social establecidos en las leyes.

Al señalar el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º que aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado, es importante recordar que el Estado se conforma por pueblo, territorio y poder, residiendo la soberanía esencial y originariamente en el pueblo, pero siendo su voluntad constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una federación establecida según los principios de nuestra Ley Fundamental, mientras que en términos del artículo 49 Constitucional el Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Ejecutivo, Legislativo y Judicial. Por su parte el artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que la Administración Pública Federal es centralizada y paraestatal, conformando ésta última, entre otros, los organismos descentralizados conceptuados por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal como aquellas entidades creadas por ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios. Lo anterior resulta fundamental, ya que se ha considerado que la prestación de los servicios de seguridad social se realiza de manera más eficiente a través de organismos descentralizados como lo son entre otros el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado, el Instituto de Servicios Sociales para las Fuerzas Armadas Mexicanas y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

La tercera especie de contribuciones establecidas en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación son las contribuciones de mejoras, conceptuadas como aquellas establecidas en

ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas, resultando importante exaltar el beneficio directo de la obra pública obtenido por el contribuyente o sujeto pasivo de la contribución. Con la finalidad de evitar disertaciones innecesarias, es importante señalar que la única contribución de mejoras establecida en nuestro derecho actualmente e incluso la única por la que el Gobierno Federal percibirá ingresos por el ejercicio de 1999 es la Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica. Los artículos 1 y 2 de la Ley de Contribución de Mejoras por Obras de Infraestructura Hidráulica que entró en vigor el 1° de enero de 1991 establece textualmente:

“Art. 1.- Es objeto de la presente Ley las mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica construidas por dependencias o entidades de la Administración Pública Federal, que benefician en forma directa a personas físicas o morales.

Las obras públicas a que se refiere esta Ley, son las que permiten usar, aprovechar, explotar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación, terminación, ampliación y modernización de las mismas.”

“Art. 2.- Los sujetos obligados al pago de la contribución de mejoras establecida en esta Ley, son las personas físicas o morales que se beneficien en forma directa por las obras públicas federales de infraestructura hidráulica construidas en los términos del artículo anterior.

Se entiende que las personas se benefician en forma directa de las obras públicas federales, cuando pueden usar, aprovechar, explotar, distribuir o descargar aguas nacionales, al utilizarse dichas obras.”

En términos del artículo 1° de la Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica los sujetos pasivos de la contribución son las personas físicas y morales que se beneficien directamente por obras públicas federales de infraestructura hidráulica construidas por dependencias o entidades de la Administración Pública Federal. Para los efectos de la ley se entiende que las personas se benefician en forma directa de las obras públicas cuando pueden usar, aprovechar, explotar, distribuir o descargar aguas nacionales, al utilizarse dichas obras.

No obstante, la ley establece que se benefician en forma directa por la obra hidráulica, para efectos del hecho generador de la contribución, los contribuyentes que realicen las acciones necesarias para recibir el agua, utilizar la infraestructura construida o se conecten con el sistema hidráulico respectivo. En consecuencia, el objeto de la contribución es el obtener un beneficio directo de las obras públicas federales de infraestructura hidráulica realizadas por dependencias o entidades de la Administración Pública Federal.

La cuarta especie de contribuciones en términos del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación son los derechos conceptuados por el precepto legal invocado como las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en éste último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. Así también, se consideran derechos, las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. El artículo 1° de la Ley Federal de Derechos establece textualmente:

“Art. 1º.- Los derechos que establece esta ley, se pagarán por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados y en este último caso, cuando se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en esta Ley. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. Los derechos por la prestación de servicios que establece esta Ley deberán estar relacionados con el costo total del servicio, incluso el financiero, salvo en el caso de que dichos cobros tengan un carácter racionalizador del servicio.

Cuando se concesione o autorice que la prestación de un servicio que grava esta Ley, se proporcione total o parcialmente por los particulares, deberá disminuirse el cobro del derecho que se establece por el mismo en la proporción que represente el servicio concesionado o prestado por un particular respecto del servicio total.

Las cuotas de derechos se actualizarán en los meses de enero y julio con el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el séptimo mes inmediato anterior hasta el último mes inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Las cantidades que se señalan como límites mínimos o máximos para la determinación de los derechos a que se refiere esta Ley, se actualizarán con el factor de actualización de los derechos a que hace referencia el párrafo anterior.

Cuando de conformidad con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal u otras disposiciones, los servicios que presta una dependencia de la administración pública centralizada o un organismo descentralizado, pasan a ser proporcionados por otra dependencia u organismo, se entenderá que las disposiciones señaladas en esta Ley para aquéllos se aplicarán a éstos, así como

cuando cambien de nombre los registros o padrones que conforman el servicio o la Ley que lo establece, se seguirán pagando los derechos correspondientes conforme a los preceptos que los establecen.

La actualización de las cuotas de los derechos se calculará sobre el importe de las cuotas vigentes. Las cuotas de los derechos que contengan tasas sobre valor no se incrementarán mediante la aplicación de los factores a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público elaborará y distribuirá, mediante folletos, los textos de la Ley.”

“Art. 2º.- Los derechos que se establecen en esta Ley se pagarán en el monto, forma, lugar y época de pago que en cada capítulo se señalan. Cuando en el capítulo respectivo no se establezca la forma, monto, lugar y época de pago se aplicarán estas disposiciones.

Los organismos públicos descentralizados que en cumplimiento al objeto para el que fueron creados usen o aprovechen bienes del dominio público de la Nación o presten los servicios públicos exclusivos del Estado, estarán obligados a pagar los derechos que se establecen en esta Ley con las excepciones que en la misma se señalan.

*Cuando se constituyan o modifiquen organismos descentralizados que en cumplimiento del objeto para el que fueron creados presten servicios exclusivos del Estado o usen o aprovechen bienes del dominio público de la Nación, estarán obligados a pagar por concepto de derechos el 10% de sus ingresos mensuales totales provenientes de la realización de las actividades propias de su objeto.*

Los derechos que están obligados a pagar los organismos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado en cumplimiento del objeto para el que fueron creados, se destinarán al organismo de que se trate en caso de encontrarse

en estado deficitario para cubrir sus gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión hasta por el monto de la deficiencia presupuestal correspondiente. Esta circunstancia y el monto correspondiente se determinará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la que, en su caso, podrá otorgar la autorización respectiva. Las cantidades excedentes no tendrán destino específico. La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, aún cuando de conformidad con otras leyes o decretos no estén obligados a pagar contribuciones o estén exentos de ellas, deberán pagar los derechos que establece esta Ley con las excepciones que en la misma se señalan.”

En relación con el artículo 1° de la Ley Federal de Derechos que prácticamente reproduce la fracción IV del Código Fiscal de la Federación, son sujetos pasivos de los derechos las personas físicas o morales que usen o aprovechen los bienes del dominio público de la Nación, así como las que reciban servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados y en este último caso, cuando se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos, en consecuencia el objeto de los derechos es el usar o aprovechar bienes del dominio público de la Nación, así como recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados y en este último caso, cuando se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos.

En términos de la Ley Federal de Derechos, la contraprestación de los derechos por la prestación de servicios debe estar relacionada con el costo del servicio, excepto cuando dichos costos tengan la finalidad de racionalizar el servicio. No obstante, además de los derechos previstos en la Ley Federal de Derechos, para el ejercicio de 1999 se encuentran vigentes el

derecho sobre la extracción de petróleo, el derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo, el derecho adicional sobre la extracción de petróleo y el derecho sobre hidrocarburos los cuales se encuentran previstos en la Ley de Ingresos de la Federación para 1999, aunque por el derecho sobre hidrocarburos el Gobierno Federal no obtendrá ingresos en el ejercicio de 1999.

No obstante la existencia de interesantes disertaciones doctrinales en relación a los aprovechamientos respecto a si tienen naturaleza fiscal o tributaria pudiendo realizar una tesis completa nada más en dicha materia, lo cierto es que el Código Fiscal de la Federación vigente establece que los aprovechamientos y sus accesorios constituyen créditos fiscales. En consecuencia, en términos de la ley secundaria, el segundo género de créditos fiscales son los aprovechamientos, estableciendo el artículo 3º del Código Fiscal de la Federación textualmente:

“Art. 3.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

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

En términos del artículo 3º del Código Fiscal de la Federación son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las

contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. La Ley de Ingresos de la Federación para 1999 establece como aprovechamientos por los que percibirá ingresos en el mencionado ejercicio a las multas, las indemnizaciones, los reintegros, los provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica, los provenientes de la cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicos y para otras obras públicas, el 5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud, las participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica, las participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos, las regalías provenientes de fundos y explotaciones mineras, las aportaciones de contratistas de obras públicas, los destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal consistentes en aportaciones que efectúen los Gobiernos del Distrito Federal, Estatales y Municipales, los organismos y entidades públicas, sociales y los particulares, las cuotas compensatorias, los provenientes de hospitales militares, las recuperaciones de capital provenientes de fondos entregados en fideicomiso en favor de entidades federativas y empresas públicas, así como los provenientes de desincorporaciones, los provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del fisco federal, así como los provenientes del remanente de operación de Banco de México, del rendimiento mínimo garantizado, existiendo en la Ley de Ingresos de la Federación además un rubro denominado "otros".

En relación a los aprovechamientos, es importante señalar que no resulta aplicable el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al referirse éste último a las contribuciones, más no a los aprovechamientos, por lo que numerosos doctrinarios coinciden al establecer que los aprovechamientos se han convertido en ocasiones, en un rubro de ingresos aprovechado por el gobierno para establecerlos sin



necesidad de cumplir con los principios contenidos en la garantía individual establecida por el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución.

Ha quedado brevemente expuesto el sistema fiscal federal mexicano al haber expuesto los fundamentos Constitucionales del mismo, así como las leyes que lo conforman y aunque existen muchos que critican su complejidad pugnando por un impuesto único, otros lo defienden.

## **B. Sistema Fiscal Local Mexicano.**

Como se ha señalado con anterioridad, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece con poca precisión la potestad fiscal del Gobierno Federal, en relación a la de las entidades federativas. No obstante lo anterior, los preceptos Constitucionales, cuyo análisis resulta fundamental en este apartado son los artículos 31 fracción IV, 115, 117 fracción IX, 118 y 124 de nuestra Ley Fundamental, estableciendo los artículos 115, 117 fracción IX, 118 y 124 textualmente:

“Art. 115.- Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre conforme a las bases siguientes:

I.- Cada municipio será administrado por un ayuntamiento de elección popular directa y no habrá ninguna autoridad intermedia entre éste y el gobierno del estado. Los presidentes municipales, regidores y síndicos de los ayuntamientos, electos popularmente por elección directa, no podrán ser reelectos para el periodo inmediato. Las personas que por elección indirecta, o por nombramiento o designación de alguna autoridad desempeñen las funciones propias de esos cargos,

cualquiera que sea la denominación que se les dé, no podrán ser electas para el periodo inmediato. Todos los funcionarios antes mencionados cuando tengan el carácter de propietarios, no podrán ser electos para el periodo inmediato con el carácter de suplentes, pero los que tengan el carácter de suplentes, si podrán ser electos para el periodo inmediato como propietarios a menos de que hayan estado en ejercicio.

Las legislaturas locales, por acuerdo de las dos terceras partes de sus integrantes, podrán suspender ayuntamientos, declarar que éstos han desaparecido y suspender o revocar el mandato a alguno de sus miembros, por alguna de las causas graves que la ley local prevenga, siempre y cuando sus miembros hayan tenido oportunidad suficiente para rendir las pruebas y hacer los alegatos que a su juicio convengan.

En caso de declararse desaparecido un ayuntamiento o por renuncia o falta absoluta de la mayoría de sus miembros, si conforme a la ley no procediere que entraren en funciones los suplentes ni que se celebraren nuevas elecciones, las legislaturas designarán entre los vecinos a los Consejos Municipales que concluirán los periodos respectivos.

Si alguno de los miembros dejare de desempeñar su cargo, será substituido por su suplente, o se procederá según lo disponga la ley;

II.- Los municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la Ley.

Los ayuntamientos poseerán facultades para expedir de acuerdo con las bases normativas que deberán establecer las legislaturas de los estados, los bandos de policía y buen gobierno y los reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general dentro de sus respectivas jurisdicciones;

III.- Los municipios, con el concurso de los estados cuando así fuere necesario y lo determinen las leyes, tendrán a su cargo los siguientes servicios públicos:

- a) Agua potable y alcantarillado;
- b) Alumbrado público;
- c) Limpia;
- d) Mercados y centrales de abasto;
- e) Panteones;
- f) Rastro;
- g) Calles, parques y jardines;
- h) Seguridad pública y tránsito, e
- i) Los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

Los municipios de un mismo estado, previo acuerdo entre sus ayuntamientos y con sujeción a la ley, podrán coordinarse y asociarse para la más eficaz prestación de los servicios públicos que les corresponda;

IV.- Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

- a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c) ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los estados o de los municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles;

V.- Los municipios, en los términos de las leyes federales y estatales relativas, estarán facultados para formular, aprobar y administrar la zonificación y planes de desarrollo urbano y municipal; participar en la creación y administración de sus reservas territoriales; controlar y vigilar la utilización del suelo en sus jurisdicciones territoriales; intervenir en la regularización de la tenencia de la tierra urbana; otorgar licencias y permisos para construcciones, y participar en la creación y administración de zonas de reservas ecológicas. Para tal efecto y de conformidad a los fines señalados en el párrafo tercero del artículo 27 de esta Constitución, expedirán los reglamentos y disposiciones administrativas que fueren necesarios;

VI.- Cuando dos o más centros urbanos situados en territorios municipales de dos o más entidades federativas formen o tiendan a formar una continuidad demográfica, la Federación, las entidades federativas y los municipios respectivos,

en el ámbito de sus competencias, planearán y regularán de manera conjunta y coordinada el desarrollo de dichos centros con apego a la ley federal de la materia;

VII.- El Ejecutivo Federal y los gobernadores de los estados tendrán el mando de la fuerza pública en los municipios donde residieren habitual o transitoriamente, y

VIII.- Las leyes de los estados introducirán el principio de la representación proporcional en la elección de los ayuntamientos de todos los municipios.

Las relaciones de trabajo entre los municipios y sus trabajadores, se regirán por las leyes que expidan las legislaturas de los estados con base en lo dispuesto en el artículo 123 de esta Constitución y sus disposiciones reglamentarias.”

“Art. 117.- Los estados no pueden, en ningún caso:

...

IX.- Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

...”

“Art. 118.- Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones;

II.- Tener, en ningún tiempo, tropa permanente, ni buques de guerra, y

III.- Hacer la guerra por sí a alguna potencia extranjera, exceptuándose los casos de invasión y de peligro tan inminente, que no admita demora. En estos casos darán cuenta inmediata al presidente de la República.

“Art. 124.- Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados.”

“El artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la clave de nuestro sistema federal. Tal orden se realiza esencialmente mediante la creación de dos esferas de poderes públicos: federales y locales, y la distribución de facultades entre unos y otros. Los poderes federales sólo pueden realizar las funciones que expresamente les otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; los estatales todo lo que no esté reservado expresamente al Gobierno Federal siempre que las Constituciones Locales establezcan las facultades respectivas a su favor. La invasión en las competencias estatales por el Gobierno Federal o viceversa es inconstitucional, pues viola la esfera de competencia de los Estados o de la Federación; éste hecho contrario al principio federativo se repara a través del juicio de amparo, según lo establece el artículo 103 fracciones II y III.”<sup>35</sup>

En virtud de que nuestro sistema de gobierno se ha visto influido, por el federalismo americano no es de extrañarse que los autores de la Ley Suprema hayan incorporado en forma casi textual la Décima Enmienda a su propia obra.<sup>36</sup> Arrijo Vizcaino sostiene que los Constitucionalistas suelen denominarle al precepto Constitucional cuyo estudio nos ocupa “de las facultades implícitas”; sin embargo, consideramos que resulta más correcta la denominación con la que un sinnúmero de Constitucionalistas conocen este precepto, denominándolo “de la competencia residual”, al conocer la facultad otorgada al Congreso de la Unión en el artículo 73 fracción XXX como “de las facultades implícitas”.

“Nuestra Constitución se colocó en el supuesto de que la federación mexicana nació de un pacto entre Estados preexistentes, que delegaban ciertas facultades en el poder central y se reservaban las restantes; por eso adoptó el sistema norteamericano en el artículo 124

---

<sup>35</sup> Emilio O. Rabasa y Gloria Caballero. *Mexicano ésta es tu Constitución*. Miguel Angel Porrúa. México. 1995. Pag. 387 Cfr.

<sup>36</sup> Adolfo Arrijo Vizcaino. *Op. Cit.* Pág. 143. Cfr.

Constitucional.”<sup>37</sup> En realidad, es este precepto, el que interpretado armónicamente con el artículo 31 fracción IV de la Constitución establece que los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público del Estado y municipio en que residan, el que les otorga a las entidades federativas la potestad tributaria.

Debido al complejo sistema de distribución de la potestad fiscal en el sistema jurídico mexicano, el estudio de la potestad fiscal de las entidades federativas debe partir de todas aquellas facultades reservadas para el ejercicio del Gobierno Federal (facultades exclusivas del Gobierno Federal), así como de todas aquellas facultades cuyo ejercicio se encuentra prohibido a las entidades federativas (artículo 117 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos). Sin embargo, las facultades o potestad fiscal exclusiva del Gobierno Federal y las facultades cuyo ejercicio se encuentra prohibido a las entidades federativas ya fueron analizadas en el apartado anterior del presente capítulo, por lo que con la finalidad de evitar repeticiones innecesarias, solicitamos al lector se remita a lo señalado en el mismo.

No obstante, que parece existir una contradicción entre los artículos 73 fracción XXIX y 118 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer el primero como facultad exclusiva del Gobierno Federal el establecimiento de contribuciones sobre el comercio exterior, mientras que el segundo establece que las entidades federativas no podrán, sin consentimiento del Congreso de la Unión: establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, existiendo una aparente contradicción al establecer el primero una facultad exclusiva del Gobierno Federal en materia de comercio exterior y el segundo una concurrencia en el establecimiento de contribuciones sobre importaciones y exportaciones; lo cierto es que rige el principio de “legis posterior derogat anterior” (la ley posterior deroga a la anterior); en

---

<sup>37</sup> Felipe Tena Ramírez. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa. México. 1994. Pág. 123 y 124.

consecuencia al haber sido expedido el texto vigente del artículo 73 fracción XXIX de la Constitución con posterioridad al texto vigente del artículo 118 fracción I de nuestra Ley Fundamental, lo cierto es que no existe una contradicción, sino que el artículo 118 fracción I de la Constitución ha quedado derogado con la expedición del artículo 73 fracción XXIX de la misma, por lo que actualmente el establecimiento de contribuciones sobre el comercio exterior constituye una facultad exclusiva del Gobierno Federal.

Además de las limitaciones consecuencia de las facultades exclusivas (potestad fiscal exclusiva del Gobierno Federal) y de las prohibidas a las entidades federativas, en donde en ambos casos, las mismas se convierten en exclusivas del Gobierno Federal y prohibidas para los Estados, en nuestro sistema Constitucional existe una limitación adicional que por no ser de carácter absoluto su estudio se encuentra dentro del presente apartado. El artículo 117 fracción IX de la Constitución establece que las entidades federativas no pueden gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice, es decir, las entidades federativas si tienen la facultad de gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, mas sin embargo, no deberán por ningún motivo gravar dichos actos con mayores tasas o en forma distinta de la que el Congreso de la Unión autorice, en consecuencia, para el ejercicio de dicha facultad se requiere la previa autorización del Congreso de la Unión en donde se señale la forma y tasas máximas que podrán establecer las entidades federativas en el ejercicio de dicha potestad fiscal.

Por otro lado, reviste gran importancia en la potestad fiscal de las entidades federativas y en la recaudación de los municipios la interpretación del texto vigente a partir de la reforma de 1983 del artículo 115 de nuestra Constitución, el cual establece que los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas



establezcan a su favor, y que en todo caso, percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles, así como los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo y las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados. Así también, el artículo 115 Constitucional establece que las leyes federales no limitarán la facultad de las entidades federativas para establecer las contribuciones relativas a la propiedad inmobiliaria, así como las derivadas de la prestación de servicios públicos, ni concederán exenciones en relación a las mismas. “Queda, por tanto bien claro que la potestad fiscal de los Estados no puede ser utilizado en su provecho, sino que las contribuciones sobre la materia inmobiliaria y las provenientes de la presentación de servicios públicos sólo deben existir en provecho de los Municipios.”<sup>38</sup>

En relación a este precepto de nuestra Ley Fundamental, algunos doctrinarios han llegado a considerar que establece una limitación en la potestad fiscal del Gobierno Federal, al considerar que dicho precepto impide que el Gobierno Federal establezca contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, más sin embargo, consideramos que dicha limitación no existe para la potestad fiscal del Gobierno Federal, al no establecerlo así dicho precepto, sino que una vez más constituye una limitación a la potestad fiscal de las entidades federativas, las cuales al establecer los gravámenes en relación a la propiedad inmobiliaria (artículo 115 Constitucional fracción IV apartado a) o a los servicios públicos prestados por los municipios (artículo 115 Constitucional fracción IV apartado c) deberán ser establecidos en provecho de los municipios, debiendo tener presente que estos últimos no pueden establecer contribuciones al carecer de

---

<sup>38</sup> Sergio Francisco de la Garza. Op. Cit. Pág. 222. Cfr.

órganos legislativos y por ende se encuentran impedidos para cumplir con el principio de legalidad establecido en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución.

No obstante, que en términos del artículo 124 Constitucional, las entidades federativas tienen toda la potestad fiscal para establecer contribuciones distintas a las facultades exclusivas de la Federación y a las prohibidas para las mismas y con las limitaciones a que nos hemos referido con anterioridad, actualmente el sistema fiscal local mexicano se encuentra regido por un complejo sistema de coordinación fiscal, regido principalmente por la Ley de Coordinación Fiscal, cuyo capítulo IV entró en vigor el 1° de enero de 1979 y el resto el 1° de enero de 1980, mas sin embargo, se encuentran también importantes disposiciones sobre la coordinación fiscal en diversas leyes que integran el sistema fiscal federal mexicano, disposiciones que serán expuestas con posterioridad.

La Ley de Coordinación Fiscal vigente tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con las de las entidades federativas y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización para su funcionamiento. La Ley de Coordinación Fiscal no obliga a las entidades federativas a adherirse, sino que el Gobierno Federal celebra convenios con las entidades federativas que deseen adherirse al sistema nacional de coordinación fiscal, los cuales deben ser aprobados por las legislaturas de las entidades federativas correspondientes, recibiendo así las entidades federativas y municipios que las integran las participaciones a que se refiere la mencionada ley, con excepción del Distrito Federal, el cual se encuentra adherido al sistema por disposición expresa de la ley; no obstante de no adherirse las entidades federativas, éstas por disposición expresa del artículo 73 fracción XXIX de la Constitución

deben seguir recibiendo las participaciones a que se refiere el último párrafo del mencionado precepto legal.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se integra principalmente por el Fondo General de Participaciones y por el Fondo de Fomento Municipal. El Fondo General de Participaciones se conforma con el 20% de la recaudación federal participable que obtenga el Gobierno Federal en un ejercicio, integrándose la recaudación federal participable con todos los impuestos que obtiene la Federación, así como por los derechos sobre extracción de petróleo y de minería (no incluyendo los derechos extraordinarios y adicionales sobre extracción de petróleo), disminuidos con el total de las devoluciones por dichos conceptos. No obstante, en términos del artículo 2º de la Ley de Coordinación Fiscal no se incluirán en la recaudación federal participable, además de los derechos adicionales o extraordinarios, sobre la extracción de petróleo, los incentivos que se establezcan en los convenios de colaboración administrativa; ni los impuestos sobre tenencia o uso de vehículos y sobre automóviles nuevos, de aquellas entidades que hubieran celebrado convenios de colaboración administrativa en materia de estos impuestos; ni la parte de la recaudación correspondiente al impuesto especial sobre producción y servicios en que participen las entidades en los términos del artículo 3o.-A de la Ley (recaudación del impuesto si se trata de cerveza, bebidas refrescantes con una graduación alcohólica de hasta 6 G.L., alcohol y bebidas alcohólicas, así como la recaudación del impuesto tratándose de tabacos labrados); ni la parte de la recaudación correspondiente al régimen de pequeños contribuyentes vigente a partir de 1998 que las entidades incorporen al Registro Federal de Contribuyentes en los términos del artículo 3o.-B de la Ley de Coordinación Fiscal; ni el excedente de los ingresos que obtenga la Federación por aplicar una tasa superior al 15% a los ingresos por la obtención de premios a que se refieren los artículos 130 y 158 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 2° de la Ley de Coordinación Fiscal establece que “el Fondo General de Participaciones se distribuirá conforme a lo siguiente: I.- El 45.17% del mismo, en proporción directa al número de habitantes que tenga cada entidad en el ejercicio de que se trate, tomándose el número de habitantes de la última información oficial que hubiera dado a conocer el Instituto Nacional de Estadísticas, Geografía e Informática, al iniciarse cada ejercicio. II.- El 45.17%, en los términos del artículo 3o. de la Ley de Coordinación Fiscal. III.- El 9.66% restante, se distribuirá en proporción inversa a las participaciones por habitante que tenga cada entidad, éstas son el resultado de la suma de las participaciones a que se refieren las fracciones I y II de este artículo en el ejercicio de que se trate.” El 45.17% del Fondo General de Participaciones a que se refiere la fracción II del artículo 2° invocado con anterioridad se distribuirá correspondiéndole a cada entidad federativa el resultado que se obtiene mediante la aplicación del coeficiente de participación que se determina conforme a lo siguiente:

$$CP_i = \frac{B_i}{TB}$$

Donde:

$CP_i$

$t$  = Coeficiente de participación de la Entidad  $i$  en el año para el que se efectúa el cálculo.

$TB = \sum_i B_i$   
 Suma de  $B_i$  Cada Entidad federativa

$$B_i = \frac{(CP_{i,t-1})(IA_{i,t-1})}{IA_{i,t-2}}$$

$CP_{i,t-1}$  = Coeficiente de participación de la Entidad  $i$  en el año inmediato anterior a aquel para el cual se efectúa el cálculo.

$IA_{i,t-1}$  = Impuestos asignables de la Entidad  $i$  en el año inmediato anterior a aquel para el cual se efectúa el cálculo.

i

IA t-2= *Impuestos asignables de la Entidad i en el segundo año inmediato anterior a aquel para el cual se efectúa el cálculo.*"

Los impuestos asignables a que se refiere el artículo 2º fracción II en relación al artículo 3º, ambos de la Ley de Coordinación Fiscal son los impuestos federales sobre tenencia o uso de vehículos, especiales sobre producción y servicios y sobre automóviles nuevos, debiendo recordar que cuando las entidades federativas celebran convenios de coordinación fiscal por el Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos y por el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, les corresponde el 100 % de la recaudación que se obtenga por dichos impuestos, excluyéndose por ende del Fondo General de Participaciones.

El Fondo General de Participaciones se adiciona con un 1% de la recaudación federal participable en el ejercicio, que corresponde a las Entidades Federativas y los Municipios cuando éstas se encuentran coordinadas en materia de derechos y, previa comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de que se ajustan estrictamente a los lineamientos establecidos en el artículo 10-A de la Ley. El porcentaje citado será distribuido entre las Entidades mencionadas conforme al coeficiente efectivo del Fondo General de Participaciones que les corresponda para el ejercicio en el que se calcula. El Fondo no se adicionará con la parte que correspondería a las Entidades no coordinadas en derechos. Asimismo, el Fondo se incrementa con el por ciento que representan en la recaudación federal participable, los ingresos en un ejercicio de las contribuciones locales o municipales que las Entidades convengan con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en derogar o dejar en suspenso.

El Fondo General de Participaciones también se incrementa con un monto equivalente al 80% del impuesto recaudado en 1989 por concepto de las bases especiales de tributación, las cuales ya no se encuentran vigentes. Dicho monto se actualiza en los términos del artículo

17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el sexto mes de 1989 hasta el sexto mes del ejercicio en el que se efectúe la distribución. Este monto se divide entre doce y se distribuye mensualmente a las entidades, en la proporción que representaba la recaudación de estas bases en cada entidad, respecto del 80% de la recaudación por bases especiales de tributación en el año de 1989.

Adicionalmente, las entidades participan en los accesorios de las contribuciones que forman parte de la recaudación federal participable, señaladas en cada uno de los convenios celebrados con el Gobierno Federal con cada una de las entidades federativas. En los productos de la Federación relacionados con bienes o bosques, que las leyes definen como nacionales, ubicados en el territorio de cada entidad, la entidad federativa respectiva recibe el 50% de su monto, cuando provengan de venta o arrendamiento de terrenos nacionales o de la explotación de tales terrenos o de bosques nacionales.

Las participaciones federales que deben recibir los municipios del total del Fondo General de Participaciones incluyendo sus incrementos, nunca serán inferiores al 20% de las cantidades que correspondan al Estado, el cual deberá cubrirselas. Las legislaturas locales de las entidades federativas deben establecer las reglas de carácter general en las cuales se establezca la distribución de las participaciones a sus municipios. Las participaciones que corresponden a las entidades federativas y municipios son inembargables; deberán ser cubiertas en efectivo y no podrán ser objeto de condicionamiento, ni de deducción alguna, salvo lo dispuesto por el artículo 9º de la Ley de Coordinación Fiscal, ni por parte del Gobierno Federal, ni por parte de las entidades federativas.

Por otro lado, se encuentra el Fondo de Fomento Municipal que se conforma por el 1% de la recaudación federal participable, cuya distribución en términos de la fracción III del artículo 2-A de la Ley de Coordinación Fiscal resulta en favor de los municipios.

En términos del artículo 9° de la Ley de Coordinación Fiscal, las participaciones que corresponden a las entidades federativas y municipios no deben afectarse a fines específicos, ni estar sujetas a retención (descuento), salvo para el pago de obligaciones contraídas por las entidades federativas o municipios, con autorización de las legislaturas de las mismas e inscritas a petición de las entidades federativas ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios, a favor de la Federación, de las Instituciones de Crédito que operen en el territorio nacional, así como de las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana.

El artículo 4° de la Ley de Coordinación Fiscal establece también el deber de crear una reserva de contingencia para repartirse al cierre del ejercicio fiscal entre aquellas entidades cuya participación total en los Fondos General y de Fomento Municipal no corresponda al crecimiento experimentado por la recaudación federal participable del año correspondiente en relación con el año de 1990. Por otro lado, el mismo precepto legal establece el deber de crear una reserva de compensación para las entidades federativas que sean afectadas por el cambio en la fórmula de la recaudación participable, igualmente en relación con el ejercicio de 1990.

Las entidades federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, deben participar de la recaudación que se obtenga del impuesto especial sobre producción y servicios, por la realización de los actos o actividades gravados con dicho impuesto sobre los bienes y conforme a la proporción que a continuación se mencionan: I.- El 20% de la recaudación si se trata de cerveza, bebidas refrescantes con una graduación alcohólica de hasta 6° G.L., alcohol y bebidas alcohólicas. II.- El 8% de la recaudación si se trata de tabacos labrados. Esta participación se distribuirá en función del porcentaje que represente la enajenación de cada uno de los bienes a que se refiere este artículo en cada entidad federativa, de la enajenación nacional. Evidentemente y en términos del artículo 1° de la Ley de Coordinación Fiscal esta participación no forma parte del Fondo General de Participaciones.

En este caso, los municipios, al igual que en el caso del Fondo General de Participaciones, también deberán recibir como mínimo el 20% de la participación que le corresponda a la entidad federativa de la que forman parte.

Además de lo señalado con anterioridad, los municipios participarán en la proporción de la recaudación federal participable en la forma siguiente:

a) 0.136% de la recaudación federal participable, a aquellos Municipios colindantes con la frontera o los litorales por los que se realicen materialmente la entrada al país o la salida de él de los bienes que se importen o exporten, siempre que la entidad federativa de que se trate celebre convenio con la Federación en materia de vigilancia y control de introducción ilegal al territorio nacional de mercancías de procedencia extranjera y en dichos convenios se establezcan descuentos en las participaciones a que se refiere esta fracción, en los casos en que se detecten mercancías de procedencia extranjera respecto de las cuales no se acredite su legal estancia en el país. Lo anterior, se realiza evidentemente con la finalidad de proveer con mayores recursos a dichos municipios por las tareas que realizan señaladas con anterioridad, además de ser estratégicos para el desarrollo de la economía nacional. La distribución de la participación, a que se refiere el presente inciso, se distribuirá entre los municipios mediante la aplicación del coeficiente de participación que se determinará para cada uno de ellos conforme a la siguiente fórmula:

$$CCiT = Bi / TB$$

Donde:

CCiT es el coeficiente de participación de los municipios colindantes i en el año para el que se efectúa el cálculo.

TB es la suma de Bi.



i es cada entidad.

$$B_i = (CCi_T-1) (IPDAiT-1) / IPDAT-2$$

Donde:

CCi\_T-1 = Coeficiente de participaciones del municipio i en el año inmediato anterior a aquel para el cual se efectúa el cálculo.

IPDAiT-1 = Recaudación local de predial y de los derechos de agua en el municipio i en el año inmediato anterior para el cual se efectúa el cálculo.

IPDAiT-2 = Recaudación local del predial y de los derechos de agua en el municipio i en el segundo año inmediato anterior para el cual se efectúa el cálculo.

b) 3.17% del derecho adicional sobre la extracción de petróleo, excluyendo el derecho extraordinario sobre el mismo, a los municipios colindantes con la frontera o litorales por los que se realice materialmente la salida del país de dichos productos. En relación a lo anterior, Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios, por conducto de Petróleos Mexicanos, informará mensualmente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los montos y municipios correspondientes entre los que se deberá distribuir el porcentaje citado con anterioridad. Este porcentaje resulta lógico que se haya establecido, como una forma de aportar a los municipios correspondientes recursos para revertir los daños que llegaren a sufrir por el flujo del petróleo a través de su territorio.

Por otro lado, los municipios de las entidades federativas correspondientes y el Distrito Federal participan con el 70% de la recaudación que se obtenga de los contribuyentes que tributen en la Sección III del Capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que a partir del 1° de enero de 1998 se incorporen al Registro Federal de Contribuyentes, como resultado de actos de verificación de las autoridades municipales, en los términos de los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal federal que al efecto suscriban las entidades federativas con la Federación. Los contribuyentes que tributan en la Sección III del

Capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta son los denominados pequeños contribuyentes, es decir, aquellos que realizan actividades empresariales y en el ejercicio obtienen menos de \$2,622,441.67 (Dos millones seiscientos veintidos mil cuatrocientos cuarenta y un pesos 67/100 M.N) “(Cantidad actualizada a enero de 1999).”<sup>39</sup>, los cuales pagan un impuesto mínimo aplicando una tasa que va del 0 al 2.50% sobre el monto de sus ingresos del ejercicio. Esta participación deberá ser distribuida por el Gobierno Federal, directamente con base en el impuesto pagado por el contribuyente domiciliado en su localidad y se liquidará en el mes siguiente al del pago de las contribuciones. Consideramos que éste artículo fue añadido a la Ley de Coordinación Fiscal con la finalidad de que los servidores públicos que integran los gobiernos municipales se preocupen por ampliar la base de contribuyentes al identificar a aquellos que no se encuentran dados de alta en el Registro Federal de Contribuyentes.

Aparte de los fondos y participaciones a que hemos hecho referencia con anterioridad, la Ley de Coordinación Fiscal en su artículo 25 establece las aportaciones federales, las cuales constituyen recursos que la Federación transfiere a las haciendas públicas de los Estados, Distrito Federal, y en su caso, de los Municipios, condicionando su gasto a la consecución y cumplimiento de los objetivos que para cada tipo de aportación establece la Ley de Coordinación Fiscal. Los fondos de aportaciones establecidos en la ley invocada son:

- a) Fondo de Aportaciones para la Educación Básica y Normal.
- b) Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud.
- c) Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social.
- d) Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios.

---

<sup>39</sup> Sumario Fiscal con Correlaciones. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Editorial Themis. 1999. Pág. artículo 119Ñ-119Ñ.

- e) Fondo de Aportaciones Múltiples.
- f) Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos, y
- g) Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública de los Estados.

Las aportaciones y los accesorios de las mismas que con cargo a los Fondos a que se refiere este Capítulo reciban las Entidades Federativas, y en su caso, los Municipios no serán embargables, ni los gobiernos correspondientes podrán, bajo ninguna circunstancia, gravarlas, afectarlas en garantía, ni destinarlas a fines distintos de los expresamente señalados en el Capítulo V de la Ley de Coordinación Fiscal.

Como se ha señalado en diversas ocasiones en el presente trabajo, el sistema de coordinación fiscal establecido en la ley de la materia es complejo por si mismo; no obstante lo anterior, el legislador optó por incorporar reglas adicionales sobre la coordinación fiscal en distintas leyes como lo son la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, complicando así, aún más el sistema. La Ley del Impuesto al Valor Agregado en sus artículos 41 y 42 establece textualmente:

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

I.- Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto,

excepto la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido.

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

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

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

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

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

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

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

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

VII.- La enajenación de billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y concursos de toda clase, organizados por organismos

públicos descentralizados de la Administración Pública Federal, cuyo objeto social sea la obtención de recursos para destinarlos a la asistencia pública.

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

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

“Art. 42.- Se exceptúan de lo dispuesto en el artículo anterior los impuestos que los Estados o el Distrito Federal tengan establecidos o establezcan sobre enajenación de construcciones por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado.

En ningún caso lo dispuesto en el artículo anterior, se entenderá limitativo de la facultad de los Estados y del Distrito Federal para gravar con impuestos locales o municipales la propiedad o posesión del suelo o construcciones, o la transmisión de propiedad de los mismos o sobre plusvalía o mejoría específica, siempre que no se discrimine en contra de los contribuyentes del impuesto al valor agregado.

Tratándose de energía eléctrica las entidades federativas no podrán decretar impuestos, contribuciones o gravámenes locales o municipales, cualquiera que sea su origen o denominación, sobre:

I.- Producción, introducción, transmisión, distribución, venta o consumo de energía eléctrica.

II.- Actos de organización de empresas generadoras o importadoras de energía eléctrica.

III.- Capitales invertidos en los fines que expresa la fracción I.

IV.- Expedición o emisión por empresas generadoras e importadoras de energía eléctrica, de títulos, acciones u obligaciones y operaciones relativas a los mismos.

V.- Dividendos, intereses o utilidades que representan o perciban las empresas que señala la fracción anterior.

Se exceptúa de lo dispuesto en las fracciones anteriores, el impuesto a la propiedad privada que grava la tierra, pero no las mejoras y la urbana que pertenezca a las plantas productoras e importadoras, así como los derechos por servicios de alumbrado público que cobren los municipios, aun cuando para su determinación se utilice como base el consumo de energía eléctrica.”

Los artículos 41 y 42 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establecen una norma adicional que debe respetarse en el sistema nacional de coordinación fiscal, al señalar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá celebrar convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, conviniendo las entidades federativas en no mantener, ni establecer impuestos locales o municipales sobre los distintos casos que específicamente se establecen en el mismo y que consideramos se explican por si mismos. Por su parte, los artículos 27 y 28 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios también establecen normas adicionales que deben respetarse en el sistema nacional de coordinación fiscal, los cuales establecen textualmente:

“Art. 27.- Los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no mantendrán impuestos locales o municipales sobre:

I.- Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto que esta Ley establece o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción, introducción, distribución o almacenamiento de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto.

II.- Los actos de organización de los contribuyentes del impuesto establecidos en esta Ley.

III.- La expedición o emisión de títulos, acciones u obligaciones y las operaciones relativas a los mismos por los contribuyentes del impuesto que esta Ley establece. El Distrito Federal no establecerá ni mantendrá en vigor los gravámenes a que se refiere este artículo.”

“Art. 28.- Los Estados que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, participarán de la recaudación atribuible a sus respectivos territorios, conforme a las siguientes bases:

I.- Del importe recaudado sobre cerveza:

- a) 2.8% a las entidades que la produzcan.
- b) 36.6% a las entidades donde se consuma.
- c) 7.9% a los municipios de las entidades donde se consuma.

II.- Del importe recaudado sobre gasolina:

- a) 8% a las entidades federativas.
- b) 2% a sus municipios.

III.- Del importe recaudado sobre tabacos:

- a) 2% a las entidades productoras.
- b) 13% a las entidades consumidoras.
- c) 5% a los municipios de las entidades consumidoras.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público cubrirá directamente las cantidades que correspondan a los municipios, de acuerdo con la distribución que señale la legislatura local respectiva y en su defecto, en función del número de sus habitantes según los datos del último censo.

Los Estados que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán gravar la producción, acopio o venta de tabaco en rama con impuestos

locales o municipales que en conjunto no excederán de un peso cincuenta y cinco centavos por kilo, que sólo podrán decretar las entidades en que aquél se cultive.”

El artículo 27 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios establece que las entidades federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no deberán mantener impuestos locales o municipales en los casos precisados en el mismo y que por sí solos se explican. Por su parte, el artículo 28 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios establece la participación que les corresponde a las entidades federativas en las contribuciones especiales a que se refiere el artículo 73 fracción XXIX inciso 5º, a las que tienen derecho aún cuando no se adhieran al sistema nacional de coordinación fiscal. Así mismo, el artículo 28 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios establece las disposiciones a que se deberán de ajustar las entidades federativas para gravar la producción, acopio o venta de tabaco en rama, estableciendo que los impuestos locales o municipales no deberán exceder de un peso y cinco centavos por kilo, pudiendo decretarlo únicamente las entidades federativas en que aquél se cultive; lo anterior implicando la autorización a que se refiere el artículo 117 fracción IX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Finalmente, los artículos 16 y 16-A de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos establecen reglas adicionales sobre el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal al señalar textualmente:

“Art. 16.- Las entidades federativas podrán establecer impuestos locales o municipales sobre tenencia o uso de vehículos sin perjuicio de continuar adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.”



“Art. 16-A.- Las entidades federativas que celebren convenio de colaboración administrativa en materia de este impuesto, así como de registro y control estatal vehicular y como consecuencia de ello embarguen precautoriamente vehículos por tenencia ilegal en el país de los mismos, percibirán como incentivo el 100% de dichos vehículos u otros con un valor equivalente, excepto automóviles deportivos y de lujo, una vez que hayan sido adjudicados definitivamente al fisco federal y cause ejecutoria la resolución respectiva. También percibirán el 100% de las multas efectivamente pagadas y que hayan quedado firmes.

Las entidades federativas percibirán el 95% del producto neto de la enajenación de los vehículos que les hayan sido otorgados en los términos del párrafo anterior, siempre y cuando éstos estén inutilizados permanentemente para la circulación. Dicha enajenación se hará conforme a las reglas de carácter general que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el caso de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público practique embargo precautorio de más de diez vehículos que estén documentados indebidamente por las autoridades de dichas entidades durante los últimos doce meses, la Secretaría hará del conocimiento de la entidad de que se trate la violación específica por ésta descubierta, para que en un plazo de cuarenta y cinco días hábiles manifieste lo que a su derecho convenga. Transcurrido dicho plazo la propia Secretaría, en su caso, efectuará un descuento en sus incentivos o participaciones por cada vehículo adicional al décimo embargado, por un monto equivalente al 1% de la recaudación promedio mensual del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos del año inmediato a aquel en que el incumplimiento sea descubierto por parte de la Secretaría.

El registro estatal vehicular a que se refiere el primer párrafo de este artículo, se integrará con datos de los vehículos de los contribuyentes que porten placas de la circunscripción territorial de cada entidad federativa que serán como mínimo:

marca, modelo, año modelo, número de cilindros, origen de procedencia, número de motor, número de chasis, número de placas y año fiscal que cubre el impuesto a que se refiere esta Ley, así como los datos correspondientes al contribuyente: nombre o razón social, domicilio, código postal y, en su caso, el Registro Federal de Contribuyentes. El registro estatal vehicular estará conectado a los medios o sistemas que para efectos de intercambio de información determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general.”

La Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos establece disposiciones adicionales sobre la coordinación fiscal, disposiciones que consideramos se explican por sí mismas, debiendo recordar que actualmente numerosas entidades federativas han celebrado convenio con el Gobierno Federal con la finalidad de que la recaudación del 100% del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos les corresponda a las mismas.

Emilio Margain Manatou hace una interesante crítica al Sistema de Coordinación Fiscal analizado en el presente apartado, señalando los problemas que les ocasiona a las entidades federativas, al sostener:

“1.- Como sólo la Federación puede gravar los bienes y recursos naturales a que alude el artículo 27 constitucional, tenemos que hay entidades federativas que no obstante ser ricas en dichos bienes y recursos naturales, carecen de capacidad económica.

2.- La delegación de facultades que en materia impositiva hicieron los Estados en favor de la Federación en 1942, consignada en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, ha constituido un impedimento para que aquellos puedan establecer su propio Impuesto sobre la Renta, ya que no podrán gravar a todas las personas o

empresas que obtienen rendimientos o utilidades, pues escaparían todas las que se dedican a las actividades señaladas por la citada fracción XXIX.

Sin embargo, en algunas leyes de hacienda de las entidades se gravan los salarios y en otras, incluyendo al Distrito Federal, encontrábamos débiles intentos para gravar a los que ejercen una profesión, arte u oficio.

...

3.- Otra causa que influye en la escasa capacidad económica de muchas entidades la tenemos en que hay ciudades de otros Estados que son centros de producción o de distribución que impiden el desarrollo de una industria o comercio propio de aquellas entidades.

4.- Otro obstáculo para que los Estados puedan proveerse de recursos económicos lo constituye la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, que establece que es obligación de los ciudadanos contribuir a los gastos públicos tanto de la Federación, como de los Estados y Municipios en que residan, pues tal parece que los Estados, vista la prohibición constitucional que tienen de afectar la entrada de productos provenientes de otra entidad o del extranjero, no pueden gravar a personas que residan fuera de ese territorio, aun cuando en el mismo perciban todos sus ingresos o utilidades; v. gr.: el propietario de una planta envasadora de aguas gaseosas ubicado en el Estado de Morelos puede distribuir libremente sus productos en el Estado de Guerrero, sin que quede afecto al pago de los impuestos de esta última entidad.

Algunas entidades, como el Estado de México que es un centro industrial, antes de su coordinación impositiva, habían modificado su legislación fiscal para establecer que cuando las fábricas perciban sus ingresos fuera de su territorio se grava la producción y no los ingresos, ya que de otro modo no podrían recibir impuestos de esas fuentes. Sin efecto a partir de la coordinación con el extinto Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

5.- La solución que la Federación pretendió inicialmente dar al problema de que un mismo peso estuviese gravado en forma distinta por dos entidades y dos Municipios simultáneamente, era la de expedir leyes impositivas a la industria y al comercio a las que podían coordinarse los Estados que previamente derogasen los impuestos locales que gravaran las mismas actividades, otorgándoseles participaciones en la recaudación, lo cual significa ahorro de gastos de control y administración para los Estados.

Por ejemplo, en el Estado de Querétaro existe una industria cuya oficina de ventas está en el Estado de Nuevo León. Como en este último Estado se perciben los ingresos, esta entidad y el Municipio de Monterrey gravarían dichos ingresos y el Estado de Querétaro y su Municipio tratarían también de gravar los mismos ingresos, por el hecho de que en ellos está establecida la industria.

El referido sistema de coordinación, ideado por la Federación es bueno para los contribuyentes, ya que el peso que perciban en Baja California estará sujeto al pago del mismo impuesto del que perciban en Yucatán y, por lo tanto, se simplifican las obligaciones fiscales. Sin embargo, las entidades federativas, por la amarga experiencia que han tenido con los métodos de coordinación, se habían abstenido, en su mayoría, hasta 1972, de coordinarse a los impuestos federales correspondientes.

En efecto, las entidades federativas han observado que cuando han llegado a formar mayoría en la coordinación de un gravamen, la Federación promueve de inmediato la reforma a la fracción XXIX del artículo 73 constitucional para que se le delegue la facultad de gravar en forma exclusiva dicha fuente, pues tiene la seguridad de que los Estados coordinados no le negarán su voto.

6.- También contribuye a una mala recaudación por parte de las entidades federativas, de los impuestos que mantienen en vigor, la designación de tesoreros o

directores de Hacienda que carecen de conocimientos de Derecho Tributario, aun cuando sean buenos prácticos de la legislación local.

7.- Otra causa que determinan las recaudaciones insuficientes de los Estados deriva de la desconfianza de los contribuyentes hacia los funcionarios locales. Normalmente existe más animadversión de los contribuyentes hacia los fiscos locales, que respecto al fisco federal, probablemente debido a que, salvo excepciones, aquellos, incluyendo a la Tesorería del Departamento del Distrito Federal, son muy arbitrarios en sus procedimientos de control y recaudación.

8.- En materia impositiva, no obstante que el sistema federal mexicano es similar al norteamericano, que todo lo no delegado se entiende reservado a los Estados, es más fácil precisar cuáles son las fuentes impositivas que pueden gravar los Estados, que determinar las que corresponden a la Federación.

Si alguna entidad no desea coordinarse, sólo tendrá derecho a participar en los impuestos que precisa el inciso 5° de la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal. Se estima, vista la “voluntariedad” que cada Estado manifestó para coordinarse, que este nuevo sistema, con el que pretende resolverse el problema de la competencia impositiva entre la Federación y los Estados, constituye un grave golpe al “pacto federal” y hace perder a éstos la relativa independencia económica de la que hoy gozan y que puede empeorarse según los términos del convenio de coordinación que se celebre.

Se considera que las fuentes que deben ser exclusivas de los Estados y Municipios, y concurrentes entre ellos, son las siguientes:

- 1.- La propiedad o posesión de los bienes inmuebles, que grava el impuesto predial;
- 2.- Los ingresos de naturaleza mercantil percibidos por empresas cuya actividad no está delegada a la Federación, que grava el impuesto al valor agregado;

### 3.- Las actividades agrícolas y ganaderas.<sup>40</sup>

Héctor B. Villegas sostiene que “las principales soluciones en relación a la doble imposición sobre un mismo hecho generador por el Gobierno Federal y las entidades federativas en un Estado son la coparticipación y la separación de fuentes, constituyendo la primera en que la autoridad central se haga cargo de la recaudación y distribución posterior de parte de la recaudación a las provincias, o entidades federativas, mientras que la separación de fuentes consiste en distribuir los tributos entre los distintos órganos del Estado con potestad fiscal, considerando Héctor B. Villegas, que la separación de fuentes resulta difícil en la práctica.”<sup>41</sup>

Aunque puede resultar más difícil en la práctica el método de separación de fuentes, consideramos que éste representa la única forma para que exista una verdadera federación y para que surjan entidades federativas más sólidas que verdaderamente analicen cuales son los ingresos necesarios para cubrir las necesidades de su población, entidades federativas que se encuentran mucho más cerca en el conocimiento de las necesidades de su gente. En consecuencia, consideramos que nuestro país, en lugar del complejo sistema de coordinación fiscal que rige actualmente, debe optar por el sistema de separación de fuentes, con reglas definidas, con la finalidad de que el sistema fiscal en cada una de las entidades federativas cumpla con ciertos requisitos y así producir la semejanza entre los distintos sistemas del país, produciendo así entidades federativas más sólidas y con más recursos para hacer frente a las necesidades de su gente.

---

<sup>40</sup> Emilio Margain Manatou. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa. México. 1996. Págs. 251-253.

<sup>41</sup> Héctor B. Villegas. Op. Cit. Pág.. 214. Cfr.

No se analizan las distintas contribuciones que integran el sistema fiscal local mexicano, ya que para ello sería necesario acudir a todas las leyes de cada una de las entidades federativas, lo cual excede el objetivo del presente trabajo, cuya finalidad es revisar el sistema fiscal federal mexicano.

## II. Política Fiscal.

El estudio de la política fiscal resulta de gran interés para el Derecho Fiscal, pero también para la economía. Maurice Lauré en su "Tratado Sobre Política Fiscal" sostiene que la política fiscal consiste en determinar, una vez acordado el principio de recaudación por el ingreso fiscal, las características generales de las contribuciones en función de los datos económicos y psicológicos" o, en otras palabras, si el grueso del gasto público lo deben soportar las contribuciones, en qué por ciento cada una de ellas y efectos que sobre la economía generan."<sup>42</sup> Por su parte, Paul Samuelson, en su libro "Economía" sostiene que la política fiscal es "el proceso de configuración de los impuestos y del gasto público para (a) ayudar a amortiguar las oscilaciones de los ciclos económicos y (b) contribuir a mantener una economía creciente de elevado empleo y libre de una alta y volátil inflación."<sup>43</sup> Antonio Calvo Bernardino y Miguel Angel Galindo Martín en su libro "La Teoría de la Política Fiscal" sostienen que junto a fines de carácter general de la política fiscal como lo es el alcanzar un determinado crecimiento económico, o bienestar social, la política fiscal pretende conseguir diversos logros entre los que destacan reducir la inflación, combatir el desempleo y ayudar a mejorar el saldo exterior."<sup>44</sup>

---

<sup>42</sup> Maurice Lauré. Citado por Emilio Margain Manatou. *Nociones de Política Fiscal*. Editorial Porrúa. 1994. Pág. 3.

<sup>43</sup> Paul A. Samuelson y William D. Nordhaus. *Economía*, Editorial Mc. Graw Hill. México. 1992. Pág. 444.

<sup>44</sup> Antonio Calvo Bernardino y Miguel Angel Galindo Martín. "La Teoría de la Política Fiscal." Madrid. 1990. Dykinson. Pág. 18.

El Producto Interno Bruto de un país se integra por el consumo, la inversión, el gasto público y las exportaciones netas (exportaciones menos importaciones). En términos de lo señalado en el párrafo anterior, la política fiscal se integra tanto por el establecimiento de las contribuciones, como por la toma de decisiones en relación al gasto público. Como concepto de la política fiscal podemos señalar que ésta es el conjunto de decisiones en relación al establecimiento de contribuciones y al gasto público para fomentar o desalentar la inversión, la inflación, el empleo, el consumo, la producción y las exportaciones e importaciones.

En la presente tesis, no será analizado el gasto público como parte de la política fiscal, sino únicamente el establecimiento de las contribuciones, así como las sanciones en caso de incumplimiento en el entero de las mismas debiendo tener presente que el sistema fiscal puede alentar o desalentar el consumo, la inversión, la inflación, el empleo y la producción. En consecuencia, los teóricos, principalmente de la economía, se han encargado de establecer principios con los que debe cumplir un sistema fiscal, con la finalidad de conseguir un sistema eficaz y eficiente.

No obstante lo anterior, han surgido diversas teorías que a través de distintas perspectivas analizan la influencia que tiene la política fiscal sobre la economía de los Estados, otorgándole algunas teorías una influencia fundamental, mientras que otras niegan la posibilidad de que pueda influir verdaderamente en la economía; considerando algunas teorías que la política fiscal es una herramienta útil para el gobierno en la economía, mientras que otras teorías sostienen que la política fiscal no debe ser utilizada por el gobierno como una herramienta de regulación económica, sino que la finalidad de la política fiscal debe ser recaudar, recaudar y recaudar, es decir, simplemente cubrir el presupuesto, sin intervenir de otra manera en la economía. “En efecto, en la actualidad nos encontramos como ya hemos expuesto con que los economistas están tratando más de criticar los paradigmas que ya existen que de mejorarlos. Estamos presenciando, por tanto, nuevas ideas, nuevas derivaciones de



paradigmas ya establecidos, lo que produce una gran confusión a la hora de concretar la evolución de nuevas corrientes de pensamiento.<sup>145</sup>

En los Capítulos 3 y 4 de la presente tesis serán descritos los principios que debe respetar un sistema fiscal, además de las teorías que han surgido en relación al papel que debe tener en los Estados un sistema fiscal. En consecuencia, no nos extendemos más en el presente apartado, al tener como finalidad, únicamente conceptuar a la política fiscal.

---

<sup>45</sup> Antonio Calvo Bernardino, Miguel Ang el Galindo Martín et.al. Lecturas Sobre Política Fiscal. Instituto de Estudios Fiscales Madrid. 1992. Pág. 15.

## **CAPÍTULO SEGUNDO.- GARANTÍAS INDIVIDUALES QUE DEBE RESPETAR EL SISTEMA FISCAL FEDERAL MEXICANO.**

### **1. Principio de Legalidad.**

El analizar el principio de legalidad en relación al Derecho Fiscal, necesariamente implica analizar el mencionado principio a la luz de la garantía de legalidad relativa a los actos privativos y a los actos de molestia en general, al recordar que dicha garantía resulta aplicable en todos los casos en que las autoridades emiten un acto ya sea de molestia o privativo en contra del gobernado, al caracterizarse las relaciones entre la autoridad y el gobernado en el Derecho Fiscal por ser relaciones de supra a subordinación. No obstante, también resulta imprescindible analizar el principio de legalidad establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos aplicable exclusivamente al Derecho Fiscal. En consecuencia, en el presente apartado se desarrollará el principio de legalidad en sus dos vertientes, el principio de legalidad en actos privativos y actos de molestia aplicable en todas las relaciones de supra-subordinación entre la autoridad y el gobernado y el principio de legalidad que constituye uno de los principios rectores del Derecho Fiscal.

#### **A) Garantía de legalidad en actos de privación y actos de molestia.**

La garantía de legalidad en actos de privación y actos de molestia resulta una de las garantías individuales más invocadas, sino es que la más invocada por el gobernado como

violada por las autoridades responsables en el juicio de garantías al tener un alcance sumamente amplio, ya que en ambos casos implica ajustar a todos los actos de autoridad a las leyes vigentes en los Estados Unidos Mexicanos, por lo que ambas garantías tienen como consecuencia que se consideren actos violatorios de garantías individuales todos aquellos actos de autoridad, que no se ajusten a lo establecido por la ley secundaria aplicable al caso concreto. “Esta garantía consiste, independientemente de la seguridad jurídica que entraña, en la obligación que tienen todas las autoridades de ajustarse a los preceptos legales que norman sus actividades y a las atribuciones que la ley les confiere, al expedir cualquiera orden o mandato que afecte a un particular en su persona o en sus derechos, es decir, la garantía de legalidad requiere sustancialmente que las autoridades se atengan precisamente a la ley, en sus procedimientos y en sus decisiones que de cualquier modo se refieran a las personas o a sus derechos.”<sup>46</sup> Para analizar la garantía de legalidad en actos de privación y en actos de molestia resulta indispensable transcribir los artículos 13, 14 y 16 Constitucionales, al contener el primero de ellos la garantía de legalidad al prohibir la aplicación de leyes privativas y así someter a todo acto de autoridad a las leyes generales, refiriéndose el segundo de ellos al principio de legalidad aplicable a los actos de privación, mientras que el tercero establece la garantía de legalidad en actos de molestia, preceptos que establecen textualmente:

“Art. 13.- Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley. Subsiste el fuero de guerra para los delitos y falta contra la disciplina militar; pero los tribunales militares en ningún caso y por ningún motivo, podrán extender su jurisdicción sobre personas que no pertenezcan al Ejército. Cuando en

---

<sup>46</sup> BAZDRESCH, Luis.. Garantías Constitucionales, Editorial Trillas, México. 1993. P. 169.

un delito o falta del orden militar estuviere complicado un paisano, conocerá del caso la autoridad civil que corresponda.

Art. 14.- A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del Derecho.

Art. 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley señale como delito, sancionado cuando menos con pena privativa de libertad y existan datos que acrediten los elementos que integran el tipo penal y la probable responsabilidad del indiciado.

La autoridad que ejecute una orden judicial de aprehensión, deberá poner al inculcado a disposición del juez, sin dilación alguna y bajo su más estricta responsabilidad. La contravención a lo anterior será sancionada por la ley penal.

En los casos de delito flagrante, cualquier persona puede detener al indiciado poniéndole sin demora a disposición de la autoridad inmediata y ésta, con la misma prontitud, a la del Ministerio Público.

Sólo en casos urgentes, cuando se trate de delito grave así calificado por la ley y ante el riesgo fundado de que el indiciado pueda sustraerse a la acción de la justicia, siempre y cuando no se pueda ocurrir ante la autoridad judicial por razón de la hora, lugar o circunstancia, el Ministerio Público, podrá, bajo su responsabilidad, ordenar su detención, fundando y expresando los indicios que motiven su proceder.

En caso de urgencia o flagrancia, el juez que reciba la consignación del detenido deberá inmediatamente ratificar la detención o decretar la libertad con las reservas de ley.

Ningún indiciado podrá ser retenido por el Ministerio Público por más de cuarenta y ocho horas, plazo en que deberá ordenarse su libertad o ponerse a disposición de la autoridad judicial; este plazo podrá duplicarse en aquellos casos que la ley prevea como delincuencia organizada. Todo abuso a lo anteriormente dispuesto será sancionado por la ley penal.

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han

acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

La correspondencia que bajo cubierta circule por las estafetas, estará libre de todo registro, y su violación será penada por la ley.

En tiempo de paz ningún miembro del Ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente.”

Por fines didácticos, expondremos en primer término, la garantía de legalidad establecida en el artículo 13 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece que nadie puede ser juzgado por leyes privativas, ni por tribunales especiales, lo que implica que todo juicio tendrá que llevarse a cabo conforme a las leyes generales y ante tribunales generales y establecidos con anterioridad al hecho, subsistiendo únicamente el fuero de guerra para los delitos y faltas cometidas contra la disciplina militar. No obstante, los tribunales militares por ninguna causa, ni por ningún motivo podrán extender su jurisdicción sobre personas que no pertenezcan al ejército.

El artículo 14 Constitucional establece la garantía de legalidad en actos de privación, garantía de legalidad que consideramos se encuentra íntimamente relacionada con las garantías de audiencia y de irretroactividad de las leyes, ambas aplicables con ciertas modalidades al Derecho Fiscal y que por ende deben ser respetadas por el sistema fiscal federal mexicano. En su primer párrafo el artículo 14 Constitucional establece: “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”, de esta manera estableciendo con mayor amplitud la garantía de irretroactividad que se encontraba vigente desde el Acta Constitutiva de la Federación de 31 de enero de 1824 y hasta la Constitución de 1857, ya que aunque este principio se encontraba vigente desde entonces, se preveía únicamente en relación a las leyes,

prohibiendo la expedición de leyes retroactivas, y por ende debiendo acatar dicha disposición el poder legislativo. No obstante, en la Constitución vigente, como ya se señaló con anterioridad, se prohibió no sólo la expedición de leyes retroactivas, sino también como extensión de dicho principio, la aplicación de leyes retroactivas en perjuicio de persona alguna.

En relación al principio de irretroactividad de las leyes, existen numerosas teorías desarrolladas por la doctrina, lo que en si mismo merece el desarrollo de numerosos trabajos de tesis, mas en el caso concreto analizaremos únicamente la teoría clásica al haber sido “adoptado el criterio vago e impreciso de la doctrina clásica de los derechos adquiridos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación”<sup>47</sup>, así como también los principios en términos de los cuales todas las teorías existentes consideran que existe la indebida aplicación retroactiva de la ley.

La teoría clásica “cuyo principal exponente es Blondeau parte de la distinción entre derechos adquiridos y las meras expectativas de derecho, resultando los derechos adquiridos los que han entrado en nuestro dominio formando parte de él, y que no nos puede arrebatar aquel del que los tenemos”<sup>48</sup>, afirmando el Dr. Burgoa que como lo sostiene Capitant, “la teoría clásica únicamente desplaza el problema, ya que no resulta tarea fácil distinguir a los derechos adquiridos de las meras expectativas de derecho, además de que queda a la tarea de la interpretación el momento en que el derecho adquirido ingresa al patrimonio de las personas.”<sup>49</sup>

---

<sup>47</sup> BURGOA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa., Mexico. 1993. P 516.

<sup>48</sup> Ibid. P. 508. Cfr.

<sup>49</sup> Ibid. P. 508. Cfr.

No obstante todas las teorías existentes en relación a la aplicación retroactiva de las leyes, el Dr. Ignacio Burgoa sostiene que en los siguientes casos existe coincidencia en relación a la aplicación retroactiva de las disposiciones legales:

1. “Cuando se alteren las condiciones, requisitos o elementos de existencia de un acto, hecho o situación jurídica. En este caso, la ley nueva afecta a un algo jurídico realizado con anterioridad a su vigencia, afectación que puede operar directamente o bien mediante la regulación de algunos de sus efectos;
2. Cuando se alteren las condiciones, requisitos o elementos de validez de un acto, un hecho o una situación jurídica (forma, capacidad, ausencia de vicios del consentimiento). En esta hipótesis, la retroactividad se establece por los mismos motivos que en la anterior;
3. Cuando se afecten los derechos o las obligaciones producidos durante la vigencia de la ley nueva, derivados de actos, hechos o situaciones jurídicas existentes con anterioridad a la misma, siempre y cuando la autoridad que aplique dicha norma, para decretar procedentes o improcedentes las causas legales de la afectación, deba recurrir a la apreciación de la causa del objeto o materia afectada (tesis de Coviello);
4. En los juicios ya iniciados y desarrollados hasta la fijación de la litis inclusive, cuando se alteren los requisitos y elementos esenciales de la acción ejercida, o se restrinja la defensa genérica del demandado, o sea, en el caso de que la ley nueva declare inoponibles ciertas excepciones;
5. En los juicios en general cuando se altere “la forma con arreglo a la cual puede ser ejercitado un derecho precedentemente adquirido y siempre que tal derecho haya nacido del procedimiento mismo.”<sup>50</sup>

---

<sup>50</sup> Ibid P. 516.



Por otra parte, diversos doctrinarios, principalmente del Derecho Penal, han sostenido que en términos del artículo 14 Constitucional interpretado a contrario sensu es procedente aplicar retroactivamente la ley en beneficio de las personas, lo cual evidentemente resulta aplicable en el Derecho Fiscal Penal. Lo anterior tiene como razón legal que si el legislador ha decidido sancionar una conducta con una pena más leve, es porque el mismo ha considerado que la anterior resultaba excesiva, resultando absurdo penar a los individuos por las conductas cometidas durante la vigencia de la ley anterior aplicando la misma. No obstante, en el Derecho Fiscal el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación establece textualmente:

Art. 6º.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

*Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.*

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación:

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I.- 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 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II.- En cualquier otro caso dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo correspondiente.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.”

El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, resultando aplicables las disposiciones fiscales

vigentes en el momento de la causación de las contribuciones para efectos de su determinación, pero resultando aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad. En consecuencia, en el Derecho Fiscal tratándose de causación y determinación de contribuciones no procede la aplicación retroactiva de la ley en beneficio de las personas, resultando aplicables las reglas generales en relación al Derecho Procedimental Fiscal.

“Los artículos 14, en sus tres párrafos finales, y 16 en su párrafo inicial establecen las más importantes leyes constitucionales de procedimientos, conocidas como garantía de legalidad, aunque también comprenden la garantía de audiencia y la garantía de exacta aplicación de la ley.”<sup>51</sup> La segunda garantía individual establecida en el artículo 14 Constitucional y cuyo estudio por separado de la garantía de legalidad resulta antídídático por su estrecha vinculación es la garantía de audiencia. El artículo 14 Constitucional establece en su segundo párrafo que nadie puede ser privado de la vida, de la libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Con la finalidad de comprender el significado y alcance de la garantía de audiencia, íntimamente relacionada con el principio de legalidad, resulta importante señalar lo que por acto de privación debe entenderse. “La privación es la consecuencia o el resultado de un acto de autoridad y se traduce o puede consistir en una merma o menoscabo (disminución) de la esfera jurídica del gobernado, determinados por el egreso definitivo de algún bien, material o inmaterial (derecho), constitutivo de la misma (desposesión o despojo), así como en la impedición para ejercer un derecho.”<sup>52</sup>

---

<sup>51</sup> CASTRO, Juventino V. Garantías y Amparo, Editorial Porrúa., México.. 1994. P. 219.

<sup>52</sup> BURGOA, Ignacio. Op. Cit. P. 538.

Nos parece atinado el análisis que realiza el Dr. Burgoa en el texto “Las Garantías Individuales” al sostener que “el artículo 14 Constitucional se integra de cuatro garantías específicas, necesariamente concurrentes, y que son: el juicio previo a la privación; que dicho juicio se siga ante tribunales establecidos con antelación; que en el mismo se observen las formalidades esenciales del procedimiento y que el hecho que diere origen al citado juicio se regule por leyes vigentes con anterioridad.”<sup>53</sup> En relación al juicio a que se refiere el artículo 14 Constitucional y que en términos generales debe ser previo al acto de privación, no es necesario que éste se desenvuelva ante las autoridades jurisdiccionales, sino que este se puede desenvolver:

“1ª Ante autoridades materialmente jurisdiccionales (aunque su índole formal sea administrativa), cuando el bien materia de la privación salga de una esfera particular para ingresar a otra esfera generalmente también particular. (juicios civiles y de trabajo.)

2ª Ante autoridades materialmente administrativas, en caso de que el bien objeto de la privación ingrese a la esfera del Estado o cuando dicha privación tienda a satisfacer coercitivamente una prestación pública individual nacida de relaciones de supra a subordinación.

3ª Ante autoridades judiciales que lo sean formal o materialmente hablando, cuando el bien materia de la privación sea la vida o la libertad personal y en general cuando se trate de la materia penal, con apoyo en lo previsto por el artículo 21, primera parte de la Constitución.”<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> Ibid. P. 548-549.

<sup>54</sup> Ibid. P. 550-553.

La segunda garantía a que nos hemos referido con anterioridad es la de que los juicios sean seguidos ante los tribunales previamente establecidos; por lo anterior debiendo entender tribunales previamente establecidos por las leyes. En materia de los “paneles” previstos en los tratados de libre comercio y en materia del arbitraje algunos llegaron a sostener la inconstitucionalidad de los mismos, al no ser tribunales establecidos con anterioridad al hecho, mas la interpretación correcta es que dichos tribunales estén establecidos en las leyes con anterioridad al hecho, pudiendo no estar constituidos físicamente con dicha anticipación. No obstante, existen tesis del Poder Judicial de la Federación que sostienen que el término “tribunales” se debe entender en sentido amplio, incluyéndose las diversas autoridades ante las que se tramitan los “juicios”, sosteniendo el Dr. Burgoa que “por autoridades debe entenderse a todas aquellas ante las que se tramitan los juicios a que hace referencia en su texto, hipótesis que fueron transcritas con anterioridad, solicitando al lector(a) se remita a las mismas con la finalidad de evitar repeticiones innecesarias.

En relación a las formalidades esenciales del procedimiento, “éstas incluyen la posibilidad para el gobernado de defenderse en contra del acto de privación y de ofrecer y exhibir pruebas.”<sup>55</sup> Para mayor claridad, consideramos que las formalidades esenciales del procedimiento en materia penal están previstas en el artículo 160 de la Ley del Amparo, estableciendo el artículo 159 del ordenamiento legal invocado las formalidades esenciales del procedimiento en las demás materias, preceptos que establecen textualmente:

“Art. 160.- En los juicios del orden penal se considerarán violadas las leyes del procedimiento de manera que su infracción afecte a las defensas del quejoso:

I.- Cuando no se le haga saber el motivo del procedimiento o la causa de la acusación y el nombre de su acusador particular si lo hubiere;

---

<sup>55</sup> Ibid P. 556-558.

II.- Cuando no se le permita nombrar defensor, en la forma que determine la ley; cuando no se le facilite, en su caso, la lista de los defensores de oficio, o no se le haga saber el nombre del adscrito al juzgado o tribunal que conozca de la causa, si no tuviere quien lo defienda; cuando no se le facilite la manera de hacer saber su nombramiento al defensor designado; cuando se le impida comunicarse con él o que dicho defensor lo asista en alguna diligencia del proceso, o cuando, habiéndose negado a nombrar defensor, sin manifestar expresamente que se defenderá por sí mismo, no se le nombre de oficio;

III.- Cuando no se le caree con los testigos que hayan depuesto en su contra, si rindieran su declaración en el mismo lugar del juicio, y estando también el quejoso en él;

IV.- Cuando el juez no actúe con secretario o con testigos de asistencia, o cuando se practiquen diligencias en forma distinta de la prevenida por la ley;

V.- Cuando no se le cite para las diligencias que tenga derecho a presenciar o cuando sea citado en forma ilegal, siempre que por ello no comparezca; cuando no se le admita en el acto de la diligencia, o cuando se la coarten en ella los derechos que la ley le otorga;

VI.- Cuando no se le reciban las pruebas que ofrezca legalmente, o cuando no se reciban con arreglo a derecho;

VII.- Cuando se le desechen los recursos que tuviere conforme a la ley, respecto de providencias que afecten partes substanciales del procedimiento y produzcan indefensión, de acuerdo con las demás fracciones de este mismo artículo;

VIII.- Cuando no se le suministren los datos que necesite para su defensa;

IX.- Cuando no se celebre la audiencia pública a que se refiere el artículo 20, fracción VI, de la Constitución Federal, en que deba ser oído en defensa, para que se le juzgue;

- X.- Cuando se celebre la audiencia de derecho sin la asistencia del Agente del Ministerio Público, a quien corresponda formular la requisitoria; sin la del juez que deba fallar, o la del secretario o testigos de asistencia que deban autorizar el acto;
- XI.- Cuando debiendo ser juzgado por un jurado, se le juzgue por otro tribunal;
- XII.- Por no integrarse el jurado con el número de personas que determine la ley, o por negársele el ejercicio de los derechos que la misma le concede para la integración de aquél;
- XIII.- Cuando se sometan a la decisión del jurado cuestiones de distinta índole de la que señala la ley;
- XIV.- Cuando la sentencia se funde en la confesión del reo, si estuvo incomunicado antes de otorgarla, o si se obtuvo su declaración por medio de amenazas o de cualquier otra coacción;
- XV.- Cuando la sentencia se funde en alguna diligencia cuya nulidad establezca la ley expresamente;
- XVI.- Cuando seguido el proceso por el delito determinado en el auto de formal prisión, el quejoso fuere sentenciado por diverso delito.
- No se considerará que el delito es diverso cuando el que se exprese en la sentencia sólo difiera en grado del que haya sido materia del proceso, ni cuando se refiera a los mismos hechos materiales que fueron objeto de la averiguación, siempre que, en este último caso, el Ministerio Público haya formulado conclusiones acusatorias cambiando la clasificación del delito hecha en el auto de formal prisión o de sujeción a proceso, y el quejoso hubiese sido oído en defensa sobre la nueva clasificación, durante el juicio propiamente tal;
- XVII.- En los demás casos análogos a los de las fracciones anteriores, a juicio de la Suprema Corte de Justicia o de los Tribunales Colegiados de Circuito, según corresponda.”

“Art. 159.- En los juicios seguidos ante tribunales civiles, administrativos o del trabajo, se considerarán violadas las leyes del procedimiento y que se afectan las defensas del quejoso:

I.- Cuando no se le cite al juicio o se le cite en forma distinta de la prevenida por la ley;

II.- Cuando el quejoso haya sido mala o falsamente representado en el juicio de que se trate;

III.- Cuando no se le reciban las pruebas que legalmente haya ofrecido, o cuando no se reciban conforme a la ley;

IV.- Cuando se declare ilegalmente confeso al quejoso; a su representante o apoderado;

V.- Cuando se resuelva ilegalmente un incidente de nulidad;

VI.- Cuando no se le concedan los términos o prórrogas a que tuviere derecho con arreglo a la ley;

VII.- Cuando sin su culpa se reciban, sin su conocimiento, las pruebas ofrecidas por las otras partes, con excepción de las que fueren instrumentos públicos;

VIII.- Cuando no se le muestren algunos documentos o piezas de autos de manera que no pueda alegar sobre ellos;

IX.- Cuando se le desechen los recursos a que tuviere derecho con arreglo a la ley, respecto de providencias que afecten partes substanciales de procedimiento que produzcan indefensión, de acuerdo con las demás fracciones de este mismo artículo;

X.- Cuando el tribunal judicial, administrativo o del trabajo, continúe el procedimiento después de haberse promovido una competencia, o cuando el juez, magistrado o miembro de un tribunal del trabajo impedido o recusado, continúe



conociendo del juicio, salvo los casos en que la ley lo faculte expresamente para proceder;

XI.- En los demás casos análogos a los de las fracciones que preceden, a juicio de la Suprema Corte de Justicia o de los Tribunales Colegiados de Circuito, según corresponda.”

Finalmente, la última garantía prevista en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, es la consistente en que en los juicios se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho, confirmándose una vez más la prohibición a la existencia de los tribunales especiales y a la aplicación retroactiva de las leyes. No obstante, consideramos que lo fundamental del precepto cuyo estudio nos ocupa, es la enunciación del principio de legalidad en actos de privación, ya que al sostener que en los juicios se aplicarán las leyes expedidas con anterioridad al hecho, es evidente que todos los actos de privación quedan sometidos al principio de legalidad, es decir, deben ser emitidos de conformidad con las leyes vigentes en los Estados Unidos Mexicanos, so pena de quedar anulados y de ser considerados violatorios de garantías individuales y es precisamente éste el principio de legalidad que constituye garantía individual en nuestro país en materia de actos de privación.

En materia fiscal, la garantía de audiencia sufre una excepción por interpretación del Poder Judicial de la Federación, al sostener que no es necesario juicio previo al acto administrativo que determina contribuciones al particular; no obstante si es necesario el juicio con posterioridad a dicha determinación y antes de que exista el acto de privación de sus propiedades, posesiones o derechos. Sin embargo, el Poder Judicial de la Federación ha sostenido en diversas tesis que si bien como se señaló con anterioridad no es necesario que exista un juicio con todo lo que el mismo implica previo a la determinación de contribuciones si resulta indispensable que el contribuyente sea escuchado, como acontece con la oportunidad para presentar escritos para desvirtuar lo asentado en las últimas actas parciales en el caso de

las visitas domiciliarias o del oficio de observaciones en el caso de la revisión de gabinete. Todo lo anterior ha sido sostenido por las tesis del Poder Judicial de la Federación que se transcriben a continuación:

“Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: V, Febrero de 1997

Tesis: P./J.9/97

Página: 98

MAQUINAS REGISTRADORAS DE COMPROBACION FISCAL EL ARTICULO 29 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION NO VIOLA LA GARANTIA DE AUDIENCIA PREVISTA EN EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL. El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que los contribuyentes con local fijo tienen la obligación de registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general en las máquinas de comprobación fiscal, no viola la garantía de audiencia prevista en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, pues su propósito fundamental no es el de imponer a esta clase de contribuyentes un acto de privación, sino una prestación de hacer, que se instrumenta a opción de los obligados, mediante dos mecanismos; en uno, derivado de la relación de este artículo con el 53-C de la Ley Federal de Derechos, el particular recibe de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la máquina respectiva y está obligado a pagar los derechos fiscales que por los conceptos de asignación y uso se previenen; en el otro, derivado de aquel precepto en relación con el 29-A del reglamento del citado código, el obligado adquiere la máquina de los fabricantes o importadores autorizados por esa dependencia. En el primer supuesto, el acto de privación no deriva del deber de

adquirir la máquina, pues ésta se les asigna para su uso por la secretaría, sino de su obligación de pagar los derechos respectivos, razón por la cual se satisface la garantía de audiencia conforme al criterio excepcional que en materia impositiva ha sostenido este órgano colegiado, pues la determinación del crédito derivado de la aplicación de tales preceptos, podrá ser combatida en el recurso administrativo de revocación o en el juicio contencioso-administrativo con arreglo a los artículos 2º., fracción IV y 117, fracción I del propio ordenamiento en relación con el 23, fracción I, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. En el segundo supuesto, la adquisición de la máquina directamente de sus fabricantes o importadores en ejercicio de la opción concedida por las normas reclamadas a los contribuyentes que, por estimarlo favorable a sus intereses, prefieren sustraerse del programa de asignación a fin de elegir la maquinaria más idónea y útil para sus objetivos empresariales, no implica, obviamente, un acto de privación impuesto unilateralmente por el Estado respecto del cual debiera observarse la garantía de audiencia previa, pues el pago del precio deriva de un contrato celebrado en ejercicio de la voluntad del contribuyente que no se traduce en una disminución patrimonial, sino en el ingreso a su peculio de un bien.

Amparo en revisión 394/93. Central de Pinturas y Vidrios, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 1993. Mayoría de dieciséis votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortíz.

Amparo en revisión 934/93. Grupo Asociado Internacional, S.A. de C.V. 27 de febrero de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Sergio Eduardo Alvarado Puente.

Amparo en revisión 1444/95. Superetes Comercial, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: Guillermo I. Ortíz Mayagoitia. Secretario: Oscar Germán Cendejas Gleason.

Amparo en revisión 2061/95. Dolores Solloa Junco y otro. 4 de noviembre de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 283/96. Maderas y Triplay del Golfo, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente; Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rocio Balderas Fernández.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veinte de enero en curso, aprobó, con el número 9/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de enero de mil novecientos noventa y siete.

Novena Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VII, Enero de 1998

Tesis: I.4º.A.196 A

Página: 1196

VISITA DOMICILIARIA, ACTAS DE. OBLIGACION DE LA AUTORIDAD DE FUNDARLAS Y MOTIVARLAS (APLICACIÓN POR ANALOGIA DE LA JURISPRUDENCIA 3/90 DE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION). Con la reforma de los dispositivos que dieron lugar a la tesis de jurisprudencia 3/90, a saber: Artículo 51 del Código Fiscal de la Federación vigente en mil novecientos ochenta y cinco y el actual artículo 46 del mismo ordenamiento legal cuyas diferencias esenciales son: a) la anterior redacción exigía la emisión de un oficio de observaciones que señalara los hechos u omisiones encontrados y sus consecuencias legales, mientras que la actual se realiza mediante actas parciales; b) antes se contemplaba una instancia ante las

autoridades fiscales mientras que en la actualidad las pruebas pertinentes se presentan ante los propios visitadores. De conformidad con las consideraciones que dieron lugar a la citada contradicción de tesis se concluye que la garantía de audiencia al contribuyente visitado se otorga ante quienes desarrollaron la visita, con los mismos efectos de aquella que se otorgaba con la instancia de inconformidad. De esta forma y al existir analogía entre el oficio de observaciones a que se refería el artículo 51 del Código Fiscal vigente en mil novecientos ochenta y cinco, y las actas de visita a que alude el artículo 46 del código tributario de mil novecientos noventa y dos, aplicado a la quejosa, debe estimarse que resulta adecuada al caso la jurisprudencia 3/90 transcrita en líneas precedentes y, por consiguiente, debe concluirse que las actas de visita deben reunir los requisitos de fundamentación y motivación.

#### CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 2594/96. Gastronomía Salvatore, S.A. de C.V. 18 de septiembre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretario: Alejandro Chávez Martínez.

Novena Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Septiembre de 1997

Tesis: 2ª. CVII/97

Página: 409

CONTRIBUCIONES. EL ARTICULO 151 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE REGULA EL REQUERIMIENTO DE SU PAGO, NO

VIOLA LA GARANTIA DE AUDIENCIA. En aplicación de la tesis de jurisprudencia J/79 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte, publicada en el Tomo I del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, cuyo rubro es “AUDIENCIA, GARANTIA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.”, debe estimarse que en materia tributaria no es necesario que se ventile el procedimiento seguido en forma de juicio previamente al acto privativo, sino que puede ser posterior. En aplicación de la tesis genérica anterior, obligatoria para esta Sala, debe estimarse que el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, que establece la facultad de la autoridad hacendaria de requerir las contribuciones exigibles, no viola la garantía de audiencia, ya que se trata de un acto en materia impositiva a través del cual se exigen las contribuciones a los gobernados.

Amparo en revisión 1053/97. Servicio Postal Mexicano. 15 de agosto de 1997. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretario: Ariel Alberto Rojas Caballero.

Novena Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: V, Febrero de 1997

Tesis: VI.2°.82 A

Página: 721

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, FALTA DE FIRMA EN LAS PROMOCIONES PRESENTADAS EN EL JUICIO (INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 199 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION). Conforme al criterio sustentado por el Tribunal Pleno de

la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la jurisprudencia 53/96, publicada en la página 5 del Tomo IV, correspondiente al mes de octubre de 1996, del Semanario Judicial de la Federación, la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa mediante un juicio en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento, contra actos privativos de bienes y derechos jurídicamente tutelados; de lo que se concluye que las formalidades esenciales en el procedimiento son aquellas que resultan necesarias e indispensables para garantizar una adecuada y oportuna defensa frente al acto privativo, de tal suerte que su omisión o infracción produzca de alguna manera indefensión al afectado o lo coloque en una situación que afecte gravemente sus defensas. En tal virtud, el artículo 199 del Código Fiscal de la Federación, al disponer que en los casos en que el autor de un escrito no sepa o no pueda firmar deberá imprimir su huella digital en el escrito de que se trate, misma que será acompañada por la firma de otra persona a su ruego, y que sin esta condición no podrá tenerse por presentada su promoción, establece una consecuencia desproporcionada a la omisión formal en que pueda incurrir el promovente por no lograr que otra persona a su ruego firme acompañando la huella digital del mismo, en el escrito que éste presente ante la autoridad que conozca o que pudiera conocer del juicio contencioso administrativo, y contraría la naturaleza del juicio mencionado, el cual debe propiciar las condiciones que faciliten al gobernado aportar los elementos en que se funda para sostener la ilegalidad de la resolución administrativa, pues impide al particular regularizar su escrito, a través de la figura de la prevención que constituye una forma procesal elemental de defensa para el gobernado, que impera en la mayoría de las legislaciones, incluida la fiscal (artículo 325, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, etc.); y por ende infringe la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 del Pacto Federal.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 685/96. Virgilio Nava Jiménez. 29 de enero de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Antonio Meza Alarcón. Secretario: Enrique Baigts Muñoz.

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: V, Enero de 1997

Tesis: P. III/97

Página: 74

FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS OBLIGACIONES FISCALES. EL ARTICULO 51 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA. El hecho de que el indicado precepto legal se haya suprimido la instancia de inconformidad en contra del oficio de observaciones formulado por las autoridades fiscales, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación que establece el diverso artículo 48 del código tributario federal, no implica que se prive al particular afectado de la oportunidad de defensa, ya que dicho oficio de observaciones no constituye un acto privativo, sino de molestia, que sólo requiere el cumplimiento de las formalidades previstas por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; en tanto que el procedimiento de investigación de gabinete, comúnmente denominado "revisión de escritorio", sólo tiene la finalidad de establecer la certeza de los actos u omisiones concernientes a la situación fiscal del causante, mismos que podrán motivar la resolución liquidadora definitiva, pero no obligan al particular por sí solos, puesto que no constituyen resolución fiscal. Cabe agregar que el citado artículo 51, en su texto



vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y seis, implanta nuevamente la instancia de inconformidad, lo que confiere mayor seguridad jurídica al procedimiento de investigación.

Amparo en revisión 817/93. Inmobiliaria Paje, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

Amparo en revisión 449/94. Lanzagorta Internacional, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de enero en curso, aprobó, con el número III//1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a trece de enero de mil novecientos noventa y siete.

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IV, Octubre de 1996

Tesis: P. CXXVII/96

Página: 188

VISITA DOMICILIARIA. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, SU ARTICULO 46, FRACCION IV, NO VIOLA LA GARANTIA DE AUDIENCIA.

Al disponer el citado precepto que los hechos asentados en la última acta parcial de visita de auditoría sólo podrán ser desvirtuados mediante la presentación de documentos, libros o registros, no da lugar a un acto de privación definitiva en el que sea indispensable el respeto a la garantía de audiencia en forma previa, ya que

sólo se trata de una oportunidad de participar aclarando los hechos con documentos, libros o registros; luego, los argumentos que el contribuyente estime necesarios para su defensa, los podrá hacer valer en los recursos y juicios que, en su caso, promueva contra la liquidación fiscal; de ahí que al respecto no se le deja en estado de indefensión.

Amparo en revisión 330/93. Salvamento y Desarrollo Empresarial, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza.

Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosa María Galván Zárate.

Amparo en revisión 1979/93. La Carolina y Reforma, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza.

Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecisiete de octubre en curso, aprobó, con el número CXXVII/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a diecisiete de octubre de mil novecientos noventa y seis.

Octava Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 74, Febrero de 1994

Tesis: P./J.1/94

Página: 11

CHEQUES, PAGOS AL FISCO POR MEDIO DE. LOS ARTICULOS DEL CODIGO FISCAL EN LOS QUE SE ESTABLECE LA OBLIGACION DEL CONTRIBUYENTE DE INDEMNIZAR A LA SECRETARIA DE HACIENDA CON EL 20% CUANDO EL INSTRUMENTO NO ES PAGADO SON INCONSTITUCIONALES, AL PRIVAR DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA

AL CONTRIBUYENTE. La obligación que tiene un contribuyente cuando libra un cheque a favor del Fisco, el cual sea presentado en tiempo, pero no pagado, generará a cargo del contribuyente la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública mediante el pago de la cantidad equivalente al 20% del valor de ese instrumento. Ahora bien, resulta que, aun cuando el particular afectado pudiera demostrar que la falta de pago del mencionado título de crédito se produjo por causas ajenas a su voluntad, de cualquier forma éste se encuentra obligado a resarcir al Fisco con el pago de la cantidad equivalente al porcentaje establecido, puesto que no existe ninguna salvedad de esta naturaleza ni en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, ni en su correlativo artículo 21 del código tributario en vigor. Consecuentemente, es incuestionable que los artículos citados que establecen la obligación de indemnizar al Fisco por un cheque no pagado violan el artículo 14 constitucional, toda vez que el contribuyente que se encuentre en la hipótesis prevista no tiene la oportunidad de demostrar que el daño que sufre el Fisco no se debe a causas que le sean imputables, lo que a su vez se traduce en un acto de privación que, consecuentemente, viola la garantía de audiencia.

Amparo en revisión 1531/80. Kimberly Clark de Mexico, S.A. 21 de agosto de 1984. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Jorge Olivera Toro. Secretario: Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 7749/83. Juan J. Barajas y Compañía, S.C. y otros. 25 de febrero de 1986. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Fernando Castellanos Tena. Secretario: Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 6206/85. Siderúrgica Nacional, S.A. 23 de junio de 1987. Mayoría de diecisiete votos. Ponente: Manuel Gutiérrez de Velasco. Secretario: Guillermo David Vázquez Ortiz.

Amparo en revisión 8827/82. Hubard y Bourlon, S.A. 8 de febrero de 1990. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: José Martínez Delgado. Secretario: Luis María Aguilar Gómez.

Amparo en revisión 3/92. Cebur, S.A. de C.V. 10 de septiembre de 1992. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Victoria Adato Green. Secretaria: Idalia Peña Cristo.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el jueves tres de febrero en curso, por unanimidad de veintiún votos de los señores Ministros Presidente Ulises Schmill Ordoñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, José Trinidad Lanz Cárdenas, Miguel Montes García, Carlos Sempé Minivielle, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Victoria Adato Green, Samuel Alba Leyva, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Guitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número 1/1994, la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a siete de febrero de mil novecientos noventa y cuatro.

Octava Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: IX-Febrero

Tesis: V.2°.J/25

Página: 78

CONTRIBUYENTES, DERECHO DE LOS. De la lectura de la fracción II del artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que en la misma, se

reconoce un derecho del contribuyente, que puede hacer valer, antes de agotar el procedimiento que rige para la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales; en consecuencia, la facultad de la autoridad fiscal otorgada en términos del precepto legal aludido, debe ejercerse invariablemente, y no dejarse al arbitrio de la autoridad, ya que, de considerarlo como una opción del funcionario fiscal, significaría que se prive al contribuyente del derecho que establece la ley fiscal en su favor y, por ende, se violaría la garantía de audiencia que protege el artículo 14 constitucional.

#### SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 11/90. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 31 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Antonio Ibarra Fernández. Secretaria: María de los Angeles Peregrino Uriarte.

Revisión fiscal 9/91. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 3 de julio de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Antonio Ibarra Fernández. Secretaria: María de los Angeles Peregrino Uriarte.

Revisión fiscal 13/91. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 21 de noviembre de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Lucio Antonio Castillo González. Secretario: Ramón Parra López.

Revisión fiscal 14/91. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otra. 21 de noviembre de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Lucio Antonio Castillo González. Secretario: Ramón Parra López.

Revisión fiscal 15/91. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otra. 21 de noviembre de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Lucio Antonio Castillo González. Secretario: Ramón Parra López.

NOTA: Jurisprudencia publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación número 50, Febrero de 1992, página 57.

Séptima Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 139-144 Tercera Parte

Página 212

VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS LEVANTADAS CON MOTIVO DE GARANTIA DE AUDIENCIA EN LA FASE OFICIOSA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. El artículo 84 fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación concede a los inconformes con las actas de auditoría fiscal levantadas con motivo de visitas domiciliarias, la más amplia garantía de ser oídos en el procedimiento administrativo correspondiente, por cuanto les otorga el derecho procesal de ofrecer en él las pruebas pertinentes, que deberán rendirse simultáneamente con su inconformidad o, a más tardar, dentro de los treinta días siguientes a la presentación de la misma, sin que prohíba de modo alguno la petición de informes a las autoridades fiscales y la rendición de la prueba pericial. Consecuentemente, la omisión de considerar las pruebas ofrecidas por el causante en la fase oficiosa del procedimiento, se traduce en la inobservancia de una formalidad procesal que hace nugatoria la garantía de audiencia que consagra el artículo 14 constitucional y que, en lo relativo, respeta el precepto fiscal en comento.

Volúmenes 121-126, pág. 79. Revisión fiscal 83/78. Carnes y Alimentos Refrigerados, S.A. 22 de marzo de 1979. 5 votos. Ponente: Jorge Inárritu.

Volúmenes 133-138, pág. 102. Revisión fiscal 55/79. Industrias Capri, S.A. 30 de junio de 1980. Mayoría de 4 votos. Ponente: Atanasio González Martínez.

Volúmenes 133-138, pág. 102. Revisión fiscal 75/79. A.Y.V.I., S.A. 30 de junio de 1980. Mayoría de 4 votos. Ponente: Atanasio González Martínez.

Volúmenes 139-144, pág. 149. Revisión fiscal 89/79. Pelletier Paris, S.A. 14 de agosto de 1980. Mayoría de 4 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 139-144, pág. 149. Revisión fiscal 98/79. Mercería el Porvenir, S.A. 27 de octubre de 1980. Mayoría de 4 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Nota:

Esta tesis también aparece en:

Apéndice 1917-1985, Tercera Parte, Segunda Sala, tesis 334, pág. 571.”

El tercer párrafo del artículo 14 Constitucional se refiere únicamente a la materia penal al sostener que “en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.” Lo anterior representa el principio de exacta aplicación de la ley penal, es decir, el principio de “nullum crimen sine lege” (no hay crimen sin ley) y de “nulla poena sine lege” (no hay pena sin ley), es decir, que las disposiciones penales en términos del principio de tipicidad deben aplicarse únicamente cuando la conducta se adecua exactamente a la hipótesis legal. En consecuencia en materia penal, únicamente existe la exacta aplicación de la ley, sin que proceda aplicar penas por analogía, ni por mayoría de razón, entendiéndose por aplicación analógica de la ley “cuando a ésta se atribuyen efectos normativos sobre casos reales (actos, hechos, relaciones o situaciones) que no están previstos en ella, pero que guardan con las hipótesis expresamente reguladas no una semejanza absoluta (identidad) sino una similitud relativa, o sea, en cuanto a ciertos aspectos o elementos comunes;”<sup>56</sup> mientras que por mayoría de razón debe entenderse la aplicación de una norma jurídica cuando tomando en consideración su causa final, existe cierta conducta respecto de la cual cabe aplicar la norma jurídica aunque no se encuentre dentro de la hipótesis normativa, al

---

<sup>56</sup> Ibid. P. 576.

indicar la racionalidad que si en relación a cierta hipótesis normativa existe cierta disposición, con mayor razón debe aplicarse a la mencionada conducta dicha disposición.

En relación al artículo 14 Constitucional su cuarto párrafo establece que “en los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a la falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.” Aunque el cuarto párrafo del artículo 14 de nuestra Ley Fundamental se refiere a “los juicios de orden civil” diversos tratadistas han sostenido que la referencia a los juicios de orden civil se hace en contraposición a lo penal, en consecuencia, por juicios del orden civil deben comprenderse no sólo los juicios civiles, sino los administrativos, fiscales, laborales, agrarios y todos los demás no comprendidos dentro de la materia penal. En consecuencia, en materia fiscal, las sentencias deben ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley y a falta de ésta se fundarán en los principios generales del derecho. No obstante, en materia fiscal, como consecuencia del principio de legalidad establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, cuyo análisis se hará en el siguiente apartado del presente trabajo, existen ciertos principios de interpretación en términos de la ley secundaria, estableciendo el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación:

“Art. 5°. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”



El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación establece que las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como también las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, considerándose que establecen cargas a los particulares las que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Por interpretación estricta debe entenderse interpretación literal, es decir, atenerse a la letra de la ley. A continuación señalamos lo que diversos doctrinarios tanto nacionales como extranjeros han sostenido en relación a la interpretación estricta de las disposiciones fiscales:

Así dice al respecto Ramón Valdés Costa:

“En México el art. 5º del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta 1994, establece que “las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta”.

Las demás “se interpretarán aplicando cualquier método de la interpretación jurídica”, admitiendo implícitamente la analogía. Analizando armónicamente ambas disposiciones debe llegarse a la conclusión de que en la interpretación de las primeras no puede utilizarse la analogía, solución coincidente con la doctrina más reciente, pero tampoco “cualquier método”, por lo que la aplicación estricta equivalente a la interpretación literal...”<sup>57</sup>

Antonio Jiménez González sostiene:

---

<sup>57</sup> VALDEZ COSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario, Editorial Temis, Segunda Edición, Uruguay. 1996. P. 279.

“La interpretación estricta es aquella que preconiza el procedimiento del significado literal de las palabras en que se encuentra consignada la norma. La voluntad del legislador es aquella que se exterioriza del significado y manifiesto de las palabras. La gramática constituye una pieza de gran aporte en la sustentación de este método.

Constituye la aplicación estricta una postura intermedia entre la extensiva y la restrictiva, ya que a través de ella no se prejuzga sobre una supuesta voluntad del legislador más allá del sentido literal de los vocablos”<sup>58</sup>

En relación a la interpretación estricta de las disposiciones fiscales Horacio García Belsunce señala:

“Volvemos sobre el concepto que señaláramos en el capítulo anterior, en el sentido de que entendemos por interpretación estricta aquella que se limita a declarar el alcance manifestado o indubitable que resulta de las palabras empleadas, sin restringirlo o reducirlo -interpretación restrictiva-, ni tampoco extenderlo en función de la voluntad de la ley interpretada más allá del sentido literal del texto, de acuerdo con su sentido racional -interpretación extensiva-.

Caldara fundó la interpretación estricta de la ley tributaria, en el contenido objetivo de las normas impositivas, sosteniendo que la ley fiscal es taxativa y requiere sea aplicada con precisión, representando en el sistema jurídico el elemento lógico, procurando que en su interpretación se respete escrupulosamente la exactitud,

---

<sup>58</sup> JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, Editada por Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A de C.V., Cuarta Edición, Editorial Ecaesa, Mexico. 1996. P.199.

excluyendo la posibilidad de extender o restringir, mediante reglas lógicas, el contenido de la norma más allá de lo que resulta de su expresión literal.”<sup>59</sup>

Por su parte Norberto J. Godoy sostiene:

“III. Interpretación rígida o estricta de las normas jurídico tributarias.

Proporcionada por E. Caldara se sostuvo la teoría que las normas tributarias deben ser interpretadas de manera rígida o estricta, ya que se distinguen de las otras normas por el hecho de ser más taxativas, constituyendo así el elemento matemático del orden jurídico al que no es susceptible de aplicársele reglas lógicas que extiendan o restrinjan su significado.”<sup>60</sup>

Manuel Andreozzi, reconocido tratadista argentino sostiene:

“IX.- Interpretación de la Ley Tributaria.

¿Cuál es pues, el criterio con que deben estudiarse las normas y las obligaciones tributarias?

En nuestra opinión, no puede ser sino lo que la ley tributaria ha dicho expresamente, recordando que su contenido debe tener una inspiración de equidad y de juridicidad, pues no basta la voluntad de la ley para que la obligación deba ser cumplida, ya que está de por medio el principio constitucional.

---

<sup>59</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio. Temas de Derecho Tributario, Editado por Abelardo - Perrot, Argentina. 1982. P.139.

<sup>60</sup> J. GODOY, Norberto. Teoría General del Derecho Tributario, Editado por Abelardo -Perrot, Argentina. 1992. P.167.

Es verdad que no todas las situaciones jurídicas tributarias aparecen en la vida real con nitidez tal que no se presenten los problemas de la analogía; pero en estos casos debe estarse por la no imposición.

La interpretación restrictiva de la norma tributaria tiene la virtud de destacar los errores y las lagunas de la Ley. Esta no tiene la urgencia que generalmente se defiende, siendo la demora problema minúsculo frente al supremo interés de mantener la firmeza del derecho y de la paz social.

Giannini, A.D; dice:

“Las características del presupuesto (del tributo) que deben exactamente verificarse en concepto, para que surja el débito de impuesto, son aquéllas impresas al mismo en la ley tributaria.

“Debe verse en los casos particulares si el legislador ha tomado en consideración, para la identificación del presupuesto (del tributo), la noción usual o la noción de otras ramas del derecho o si ha querido expresar un concepto diverso. Esto constituye un problema de interpretación de la ley de impuestos que se resuelve mediante el sabido empleo de los conceptos y criterio comunes del hermenéutica jurídica”

X.- Nuestra Suprema Corte de Justicia, ha concretado su pensamiento en varios fallos expresando:

- a) “Que en este sentido si la Constitución nacional, en su artículo 5º; no ha hecho de la moderación los impuestos o de formas determinadas de percepción de los mismos, una de las condiciones de la garantía al goce y ejercicio de las instituciones provisionales y excluido, por lo tanto, en los casos de intervención de poderes políticos de la nación (art 6º , el de abusos posibles en esta materia consumados por las provincias en perjuicio del desarrollo de la riqueza local y nacional, no es admisible que se haya querido dejar a la discreción del Poder Judicial de la nación la facultad de declarar sin valor en caso concreto, la

legislación provisional relativa a impuestos, fuera de las hipótesis de confiscación o de otra transgresión de una garantía de la Constitución o de algún precepto de la misma, por que el Poder Judicial es el menos adecuado por su naturaleza, funciones y reglas de procedimiento, para decidir sobre la necesidad y equidad de las contribuciones y para apreciar los resultados económicos de ellas, según su monto o las maneras de cobrarlas, en lo que, como se ve, ha observado con verdad, no puede haber cuestión de constitucionalidad inconstitucionalidad, ya que se trate de sumas fijas, ya de graduadas o proporcionales a los valores sobre que recaen y aun cuando pueda afectar indirectamente la transmisión hereditaria de la propiedad.

“El poder de crear impuestos , en efecto, está sujeto a ciertos principios que se encuentran en su base misma y entre otros, el de que ellos se distribuyan con justicia, habiéndose observado con fundamento que las imposiciones que prescindan de aquéllos no serían impuestos, sino despojo” (Fallos 153/46).

- b) “No es dable al Poder Judicial, por simple regla de aplicación analógica, la creación de una tasa o de un porcentaje no incluido ni previsto explícitamente en la ley, ya que de admitirse así, se habrían extendido o ampliado los efectos de la misma a objetos o casos no legislados expresamente”. (J.A., 1947, V, 404).
- c) “No habiendo el legislador incluido expresamente el gravamen reclamado en la enumeración taxativa del citado artículo, el silencio o la omisión en una materia que como la impositiva requiere ser restrictivamente aplicada, no debe suplirlo por vía de interpretación analógica y menos aún por decisión judicial. De acuerdo a bien sentados principios de derecho público, ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de la pertinente disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones”

(D.J.A; 14 de diciembre de 1947. La sentencia se remite a Fallos: 155/290; 163/155; 180/384; 182/411; 184/542; 186/521; 195/59).

- d) “Que cualquiera que sea la tributación genérica establecida por el artículo 94 del Decreto 9.432, corresponde señalar en la que no habiendo el legislador incluido expresamente el gravamen declarado en la enunciación taxativa del citado artículo, el silencio o la omisión en una materia que como la impositiva requiere ser restrictivamente aplicada, no debe ser suplida por vía de interpretación analógica y mucho menos aún por decisión judicial” (Fallos: 209/89).
- e) “No es constitucionalmente lícito, aplicar reglamentaciones tendientes a asegurar la percepción de una contribución legal, el aplicarla a objetos u operaciones no gravadas por la ley” (J.A; 1943, I, 639. Este Fallo se remite: Fallos:180/384; 184/542;186/521).
- f) “El silencio u omisión en materia impositiva no debe ser suplido por vía de interpretación analógica; menos aún por decisión judicial. Ninguna carga tributaria es exigible sin la preexistencia de la pertinente disposición encuadrada en los preceptos constitucionales; es decir, válidamente creada por el último poder del Estado investido de tales atribuciones (Art.4º.;17º.,44º y 67º. Const.Nac.) Que no son ejercitables por los demás programas del gobierno federal”(J.A; 1947, IV, 403. El Fallo se remite a los precedentemente indicados a los siguientes Fallos: 163/155; 195/59).
- g) “En D.J.A. del 25 de mayo de 1947, se publicó un interesante caso resuelto por la Suprema Corte de Tucumán, que aplicó a personas denominadas prestamistas, una patente cuya legitimidad éstos discutieron. Aunque la actividad comercial de estas personas no sea digna de ninguna protección, la verdad es que el Fallo aplica el concepto de analogía, haciendo la afirmación de que: “El principio de analogía no es extraño al espíritu de la legislación nacional y está expresamente admitido por el artículo 16 del Código

Civil en materia patrimonial”, concepto que contiene un doble error porque, aunque en algunas leyes nacionales se aplica, la ley tributaria es de excepción y porque el tributo no es una simple materia patrimonial, sino esencialmente de derecho público.

Más adelante dice el Fallo “...no se trata de aplicar la ley analógica sino la analogía de situaciones especiales de hecho”.

Esto es precisamente lo que repugna a la doctrina del tributo, pues que la aplicación de la ley análoga, ya que es elemental que no corresponda, siendo precisamente materia de discusión (no para nosotros) la analogía de situaciones dentro de la ley tributaria.

Por último, el fallo encuentra aceptable que la reglamentación de la ley tributaria de los organismos administrativos, la tributación de crear categorías de situaciones afectadas por el tributo cuando la doctrina se opone a esto, porque defender la tesis contraria significaría aceptar la posibilidad de deslindar hacia el órgano Ejecutivo la capacidad jurídica de crear tributos lo que es repugnante a la esencia de las contribuciones.”<sup>61</sup>

Sin embargo, las disposiciones fiscales que no establecen cargas a los particulares, excepciones a las mismas, ni infracciones o sanciones deben interpretarse aplicando cualquier método de interpretación jurídica, es decir, el extensivo, el restrictivo, el auténtico, el gramatical, etc., e incluso los principios generales del derecho dependiendo de la interpretación que jurídicamente deba tener un precepto, correspondiéndole en este caso al intérprete de la ley, juzgar la interpretación correcta de las disposiciones fiscales a que hacemos referencia en el presente párrafo.

---

<sup>61</sup> ANDREOZZI, Manuel. Derecho Tributario Argentino. Editado por Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires. 1951. Pág. 120 a 123.

Por su parte, el principio de legalidad en actos de molestia se encuentra establecido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer en su primer párrafo que "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento". Este precepto Constitucional al establecer el deber de las autoridades de fundar y motivar la causa legal del procedimiento, implica que las autoridades se deben de ajustar a las disposiciones legales de nuestro sistema jurídico, implicando no solo respetar a la Constitución, sino a las leyes secundarias, reglamentos y normas jurídicas individualizadas. Por fundamentación debe entenderse citar los preceptos legales aplicables, mientras que por motivación se entiende el señalamiento de las circunstancias del caso concreto que se adecuan a la hipótesis establecida en el precepto legal aplicable. En consecuencia, para reunir los requisitos de fundamentación y motivación no sólo debe resultar aplicable el precepto legal, ni adecuarse las circunstancias del caso concreto a la hipótesis legal, sino que las autoridades deben citar los preceptos legales en el acto de molestia, y motivarlo, es decir, señalar expresamente las circunstancias del caso concreto que se adecuan a la hipótesis legal. Lo anterior ha sido sostenido por las tesis que se transcriben a continuación:

**"FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.-** De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los



motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas."

**SEXTA EPOCA, TERCERA PARTE:**

Vol. CXXXII,- Pág. 49. A. R. 8280/67.- Augusto Vallejo Olivo.- 5 votos.

**SEPTIMA EPOCA, TERCERA PARTE:**

Vol. 14, Pág. 37.- A. R. 3713/69.- Elías Chahín.- 5 votos.

Vol. 28, Pág. 111.- A. R. 4115/68.- Emeterio Rodríguez Romero y Coags.- 5 votos.

Vol. 97-102, Pág. 61.- A. R. 2478/75.- María del Socorro Castrejón C. y otros y acumulado.- Unanimidad de 4 votos.

Vol. 97-102, Pág. 61.- A. R. 5724/76.- Ramiro Tarango R. y otros.- 5 votos."

**ACTO ADMINISTRATIVO CARENTE DE MOTIVACIÓN O FUNDAMENTACIÓN. AMPARO TOTAL Y NO PARA EFECTOS.** Si el acto administrativo consistente en oficio en que se ordena embargo precautorio en contra de la quejosa, adolece de una adecuada motivación, por que en el no se enumeran en forma explícita las causas materiales y de hecho que hubiesen dado lugar a la emisión de la orden de embargo, limitándose a mencionar en forma vaga que se conocen importantes irregularidades que impiden la práctica normal de la revisión fiscal; procede conceder contra el mismo el amparo y protección de la justicia federal en forma total y no solo para efectos de que se subsane la omisión; pues no siendo el acto reclamado intrínsecamente inconstitucional, sino que la falta de motivación de que adolece impide juzgar en cuanto al fondo tal acto, porque se desconocen los motivos verdaderos que lo sustentan, por ello no puede pedirse a la autoridad ordenadora que emita un nuevo acto en el que se subsane la omisión de

que se trata; pero la concesión del amparo tampoco significa que la autoridad responsable no pueda emitir un nuevo acto en contra de la quejosa, siempre y cuando reúna los requisitos de fundamentación y motivación previstos en el artículo 16 constitucional.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO

AR 230/94 Flora Alimentos, S.A. de C.V. 12/1/95. Unanimidad de votos.

Séptima Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 73 Sexta Parte

Página: 30

**FUNDAMENTACIÓN, MOTIVACIÓN Y LEGALIDAD.** La falta absoluta de fundamentación legal, es una violación directa de la Constitución, cuando no se cita precepto alguno en la resolución reclamada. Y la falta de motivación también lo es, cuando no se adecúan los hechos del caso a la norma. Pero cuando se trata de fundamentación dada incorrectamente, o de motivación inadecuada, es decir, cuando no se trata de las violaciones formales sino de violaciones materiales, a través de la ilegalidad de la fundamentación o de la motivación, debe estimarse que a menos que la ley aplicada sea directamente la Constitución Federal, las cuestiones planteadas no son de constitucionalidad directa, sino de legalidad.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 601/74. Guillermo Barroso Chávez y otro. 7 de enero de 1975.  
Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Novena Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Agosto de 1997

Tesis: XIV.2o. J/12

Página: 538

**FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. EL CUMPLIMIENTO DE TALES REQUISITOS NO SE LIMITA A LAS RESOLUCIONES DEFINITIVAS O QUE PONGAN FIN AL PROCEDIMIENTO.** Al establecer el artículo 16 de nuestra Carta Magna que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de un mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, no alude únicamente a las resoluciones definitivas o que pongan fin a un procedimiento, sino que se refiere, en sentido amplio, a cualquier acto de autoridad en ejercicio de sus funciones, como sería, por ejemplo, la simple contestación recaída a cualquier solicitud del gobernado, a la cual la ley no exime de cumplir con los requisitos de fundamentación y motivación contenidos en tal precepto constitucional.

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.**

Amparo en revisión 155/97. Director de Comunicaciones y Transportes del Estado de Quintana Roo (Quejoso: Roque C. Rodríguez Reyes). 30 de abril de 1997.

Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Amorós Izaguirre. Secretario: Luis Manuel Vera Sosa.

Amparo en revisión 158/97. Director de Comunicaciones y Transportes del Estado de Quintana Roo (Quejoso: Henry de J. Ortigón Aguilar). 30 de abril de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Amorós Izaguirre. Secretario: Gonzalo Eolo Durán Molina.

Amparo en revisión 161/97. Director de Comunicaciones y Transportes del Estado de Quintana Roo (Quejoso: Cecilio Chumba y Pérez). 30 de abril de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Amorós Izaguirre. Secretario: Luis Armando Cortés Escalante.

Amparo en revisión 164/97. Director de Comunicaciones y Transportes del Estado de Quintana Roo (Quejoso: Rubén A. Arcila Castellanos). 30 de abril de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Amorós Izaguirre. Secretario: Gonzalo Eolo Durán Molina.

Amparo en revisión 168/97. Director de Comunicaciones y Transportes del Estado de Quintana Roo (Quejoso: Julio C. Caballero Montero). 30 de abril de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Amorós Izaguirre. Secretario: Luis Manuel Vera Sosa.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XV-Febrero, tesis XX.302 K, página 123, de rubro: "ACTOS DE MERO TRÁMITE. AUN CUANDO NO SEAN RESOLUCIONES DEFINITIVAS LA RESPONSABLE

DEBE CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN EN LOS."

Novena Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: III, Mayo de 1996

Tesis: XXI.1o.11 A

Página: 634

**FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN INSUFICIENTE. SENTENCIA FISCAL.** No obstante que la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación, invocó el artículo 6o. del Código Fiscal Federal, para resolver en sentencia la controversia planteada, omitió expresar en cuál de las hipótesis contempladas en el precitado numeral se basó concretamente, para deducir que la ley aplicable, lo es la vigente al momento en que se incurrió en el incumplimiento de las obligaciones garantizadas con la póliza de fianza; como también, puntualizar, de manera adecuada y suficiente, las razones particulares o causas inmediatas que tuvo en consideración para deducir lo anterior, con su actuar incurrió en la falta de fundamentación y motivación suficiente que exige el artículo 16 constitucional, párrafo primero.

**PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.**

Amparo directo 1/96. Central de Fianzas, S.A. 8 de febrero de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Joaquín Dzib Núñez. Secretario: Eduardo Alberto Olea Salgado.

Novena Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: III, Marzo de 1996

Tesis: VI.2o. J/43

Página: 769

**FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.** La debida fundamentación y motivación legal, deben entenderse, por lo primero, la cita del precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento.

#### SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 194/88. Bufete Industrial Construcciones, S.A. de C.V. 28 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Alvarez.

Revisión fiscal 103/88. Instituto Mexicano del Seguro Social. 18 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Alejandro Sponda Rincón.

Amparo en revisión 333/88. Adilia Romero. 26 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Enrique Crispín Campos Ramírez.

Amparo en revisión 597/95. Emilio Maurer Bretón. 15 de noviembre de 1995.  
Unanimidad de votos. Ponente: Clementina Ramírez Moguel Goyzueta.  
Secretario: Gonzalo Carrera Molina.

Amparo directo 7/96. Pedro Vicente López Miro. 21 de febrero de 1996.  
Unanimidad de votos. Ponente: María Eugenia Estela Martínez Cardiel. Secretario:  
Enrique Baigts Muñoz.

Octava Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XIV-Septiembre

Tesis: XXI. 1o. 90 K

Página: 334

**FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. VIOLACIÓN FORMAL Y MATERIAL.** Cuando el artículo 16 constitucional establece la obligación para las autoridades de fundar y motivar sus actos, dicha obligación se satisface, desde el punto de vista formal, cuando se expresan las normas legales aplicables, y los hechos que hacen que el caso encaje en las hipótesis normativas. Pero para ello basta que quede claro el razonamiento substancial al respecto, sin que pueda exigirse formalmente mayor amplitud o abundancia que la expresión de lo estrictamente necesario para que substancialmente se comprenda el argumento expresado. Sólo la omisión total de motivación, o la que sea tan imprecisa que no dé elementos al afectado para defender sus derechos o impugnar el razonamiento aducido por las autoridades, podrá motivar la concesión del amparo por falta

formal de motivación y fundamentación. Pero satisfechos estos requisitos en forma tal que el afectado conozca la esencia de los argumentos legales y de hecho en que se apoyó la autoridad, de manera que quede plenamente capacitado para rendir prueba en contrario de los hechos aducidos por la autoridad, y para alegar en contra de su argumentación jurídica, podrá concederse, o no, el amparo, por incorrecta fundamentación y motivación desde el punto de vista material o de contenido, pero no por violación formal de la garantía de que se trata, ya que ésta comprende ambos aspectos.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 62/94. Efrén Valente Sánchez. 3 de marzo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Vilchiz Sierra.

Amparo directo 35/94. Reynaldo Pineda Pineda. 3 de marzo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Vilchiz Sierra. Secretario: José Luis Vázquez Camacho.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, Sexta Parte, Tesis de Jurisprudencia número 27, pág. 51.”

## **B) Principio de legalidad fiscal.**

Habiendo ya analizado el principio de legalidad establecido en los artículos 14 y 16 Constitucionales resulta conveniente analizar el principio de legalidad fiscal establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el cual establece como “obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes.” En relación al principio de legalidad fiscal,



diversos autores coinciden en que constituye uno de los principios propios del Derecho Fiscal que le da autonomía a éste como rama del derecho; no obstante también coincidimos en la indivisibilidad del derecho al ser éste un todo. En la doctrina, este principio también es conocido como principio de reserva de ley, mientras que en latín el mismo se establece como “Nullum tributum sine lege” (no puede haber tributo sin ley.)

“El origen del principio se remonta al 31 de marzo de 1091, cuando Alfonso VI de España dirigió un documento al obispo y a los habitantes de León sobre la imposición de un tributo extraordinario a los infanzones y villanos, en el cual especificaba que se lo imponía con el consentimiento de quienes habían expresado en una reunión de la Curia Regia, en la cual se habría redactado el documento, y que posiblemente contó con la asistencia de villanos con carácter muy excepcional, por la gravedad de las circunstancias.”<sup>62</sup> No obstante, algunos autores como es el caso de Héctor Villegas sostienen que el origen del principio de legalidad se remonta a la Carta Magna inglesa del año 1215, al haber sido la reivindicación del poder del parlamento en cuanto a consentir los tributos, uno de los principales motivos de lucha contra el poderío absoluto de los soberanos,<sup>63</sup> mientras que por su parte otros autores señalan ya no como el primer antecedente, sino como meros antecedentes la Constitución de los Estados Unidos de América de 1787 y la Declaración de los Derechos del Hombre de 1789.

“El principio de legalidad halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, en favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares. En el Estado de derecho ello no es legítimo si no se obtiene decisión de los órganos representativos de la soberanía popular. En otras palabras, se trata de invasiones del

---

<sup>62</sup> SÁINZ DE BUJANDA, citado por GARCÍA VIZCAINO. Catalina. Derecho Tributario. Editorial de Palma, Buenos Aires, 1996. P. 272.

<sup>63</sup> VILLEGAS, HÉCTOR. Op. Cit. P.190.

poder público en las riquezas particulares, y en los Estados de Derecho estas invasiones pueden hacerse únicamente por medio del instrumento legal, o sea, la ley.”<sup>64</sup>

De acuerdo a Dino Jarach “la interpretación jurídica de este principio ha señalado diversos corolarios:

- a) La necesidad de la ley como acto del parlamento, para la existencia del impuesto;
- b) La indelegabilidad en el Poder Ejecutivo de la facultad parlamentaria de crear impuestos y excepciones. Este corolario no es siempre reconocido y en muchos países se acepta la delegación, aunque limitada por ciertos recaudos y condiciones.
- c) La necesidad que la ley defina todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria. Aquí también hay países en los que el principio se interpreta más rigurosamente y otros que admiten que basta la sanción legal para la creación del impuesto con sus características generales, librándose al Poder Ejecutivo la facultad de establecer los caracteres secundarios;
- d) Partiendo de la doctrina de que el impuesto “is a matter of statute, not of equity” se ha propiciado la interpretación literal y restrictiva de las leyes impositivas. Superada esta doctrina en casi todos los países, se ha mantenido que la interpretación de dichas leyes debe fundarse en la letra y en el espíritu de las mismas pero se ha negado la posibilidad de la creación de impuestos y exenciones por vía de procedimiento analógico;
- e) Se ha negado toda facultad discrecional de la administración en materia de impuestos y considerado inconstitucional la norma que concediera esta facultad.

---

<sup>64</sup> Ibid. P. 191.

- f) Se ha considerado como inderogable por acuerdo de partes la obligación impositiva de los contribuyentes de derecho, sin perjuicio de la validez de los pactos entre ellos y los de hecho para la carga del impuesto. También para la administración rige dicha inderogabilidad.”<sup>65</sup>

En relación a lo sostenido por Jarach, en el sentido de que el principio de legalidad implica que todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria estén establecidos en ley, cabe señalar que dicho principio actualmente ya no rige de manera absoluta en todo el orbe. Actualmente, reconocidos doctrinarios señalan que el principio de reserva de ley puede estar establecido en las diversas legislaciones de manera absoluta, mientras que en otras de manera relativa. La reserva absoluta de ley implica que “la totalidad de la materia acotada deba venir regulada en exclusiva por la ley y la denominada reserva relativa o atenuada de ley exige que únicamente los elementos fundamentales o identidad de la prestación establecida se encuentren en ley, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos.”<sup>66</sup> En otras palabras los que defienden al principio absoluto de reserva de ley exigen que por lo menos el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de la contribución se encuentren establecidos en ley, añadiendo la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos Mexicanos, últimamente, la época de pago. Los defensores del principio atenuado de reserva de ley exigen que la ley únicamente establezca el sujeto y el objeto, estableciendo únicamente lineamientos en relación a la base y un mínimo y máximo en relación a la tasa o tarifa, para que sea el Ejecutivo el que apegándose a dichos lineamientos el que defina dichos elementos. La realidad es que en América, como acontece en México, nuestros países han defendido el principio absoluto de reserva de ley, mientras que en Europa, el principio de reserva de ley ha ido perdiendo importancia, tendiendo un buen número de países europeos actualmente, hacia

---

<sup>65</sup> JARACH, DINO. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, Argentina. 1996. P. 300.

<sup>66</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio. Op. Cit. P. 146.

el principio de reserva atenuada de ley, al señalar diversos doctrinarios que el principio de reserva de ley tiende a perder importancia en todos los países del mundo, ya que es contrario a las políticas económicas y en especial a la política fiscal que exige decisiones rápidas en relación a las cuales el poder legislativo por su estructura se ve imposibilitado para cumplir con dicha rapidez; no obstante, sin pronunciarnos por la reserva absoluta o relativa de ley discrepamos con dicha opinión, ya que más allá de los resultados macroeconómicos de un país se encuentra la seguridad jurídica del gobernado que de ninguna manera puede ser soslayada.

En los Estados Unidos Mexicanos, como se señaló en el inciso A) del presente apartado, el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación establece la interpretación estricta de las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares o excepciones a las mismas, entendiéndose que establecen cargas a los particulares las que señalan el sujeto, el objeto, la base, la tasa o la tarifa, siendo consecuencia del artículo 31 fracción IV de la Constitución dicho precepto y desprendiéndose del mismo que nuestro país ha defendido el principio absoluto de reserva de ley, solicitando al lector(a) se remita a lo señalado en el inciso A) del presente apartado en relación a lo que diversos autores sostienen debe entenderse por interpretación estricta (literal), con la finalidad de evitar repeticiones innecesarias.

En relación a la jurisprudencia, tesis y criterios importantes del Poder Judicial de la Federación consideramos que Sergio Francisco de la Garza realiza una interesante exposición de los mismos en su texto “Derecho Financiero Mexicano”, por lo que los transcribiremos a continuación:

“En un amparo promovido contra la aplicación de la Ley de Hacienda del D.F., la SCJN declaró la inconstitucionalidad de los artículos 64 y 65 de dicha ley, los cuales autorizaban a estimadores de la Tesorería del D.F., para estimar las rentas de inmuebles formulando dictámenes “debidamente fundados y razonados” que

sometían a la aprobación del Tesorero, el Alto Tribunal declaró que eran inconstitucionales “porque no establecen bases generales aplicables a todos los casos, para determinar en forma estimativa las rentas que pueda producir un inmueble” y que “es preciso que los estimadores se apoyen, no en consideraciones subjetivas y variables de un caso a otro, según su criterio; sino en lineamientos de carácter general autorizados por el legislador, aplicables a todos los casos”, los cuales deben estar atribuidos en forma exclusiva al Poder Legislativo.

Informe a la SCJN, 1963, Presidencia, p.182. A.R. 2950/959, Predios Urbanos, S.A.

“La SCJN ha resuelto que “para la constitucionalidad de los impuestos no se exige que la ley que los crea establezca el procedimiento para cobrarlos, pues el cobro puede realizarse de acuerdo con lo que dispongan otras leyes.”

Inf. Presidente SCJN, 1947, Sala Auxiliar, p. 36.

En materia de impuestos la SCJN ha resuelto que se violó el principio de legalidad por la tasa de utilidades brutas extraordinarias establecida en la LISR, Art. 47 a) a 47 g) (DOF 31-XII-1976) porque de las citadas normas resultaba la obligación de pagar un impuesto de utilidad bruta extraordinaria, meramente estimada, conforme al procedimiento establecido en los preceptos citados pero que era inexistente.

La interpretación Constitucional ... p. 146. Informe del Presidente 1986, 1ª parte, página. 417.

También consideró inconstitucional la referida tasa complementaria porque sus normas introducen un sistema impositivo de estimación, no efectivo, para determinar la base gravable y la tasa aplicable a través de una presunción que no admite prueba en contrario de que forzosamente deben obtenerse utilidades extraordinarias.

Informe del Presidente, SCJN, 1986, 3ª. parte, TC.

También consideró inconstitucional el Decreto del 4-VIII-1938 y reformas a la tasa del impuesto de exportación que la crearon sobre el aforo y exportación del cacahuate por no emanar su normativa completa del poder legislativo.

SJF, V Epoca, Tomo LXXXIX, tesis 1546.

Asimismo, declaró inconstitucional la determinación del valor catastral como base del impuesto predial establecida en el Estado de México en que se dejaba al arbitrio de la autoridad administrativa la fijación del valor catastral de los predios, “que constituye uno de los elementos característicos y fundamentales del impuesto, ya que este valor catastral es la base para la fijación del impuesto predial, basándose los valores unitarios de los precios en clasificaciones generales que excluyen la posibilidad de que se practiquen avalúos individuales con participación pericial”.

Informe del Presidente SCJN, 1984, 2ª parte, 2ª Sala, p. 125. La Interpretación Constitucional... p. 198.

Durante muchos años apareció repetida en la Ley de Ingresos de la Federación (por ejemplo el Art. 3º. de la ley de 1980) un precepto que disponía que: “El Ejecutivo Federal podrá suprimir, modificar o adicionar en las leyes tributarias, las disposiciones relativas a la administración, control, forma de pago y procedimientos, sin variar las relativas al sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa del gravamen, infracciones o sanciones.” La SCJN consideró que constituía una “delegación inconstitucional de facultades legislativas en favor del Presidente de la República; quebrantamiento del principio de separación de poderes que consagra el artículo 49 de la Constitución.”

Informe Presidente SCJN, Sala Auxiliar, 1947, p.36.

La SCJN ha resuelto que “para la constitucionalidad de los impuestos no se exige que la ley que los crea establezca el procedimiento para cobrarlos, pues el cobro puede realizarse de acuerdo con lo que dispongan otras leyes”.

Tesis 58 del Pleno de la SCJN, Apéndice 1975 al SJF, Pleno, p. 140; SJF, VII Época, vol. X, 1ª parte, p. 44; AR 2845/60, Beneficio de Cafés San Vicente, S. de R.L. 18-X-69, donde se cita como precedente; AR 450/61, Adolfo R. Gisenmann, 28-X-69.

La SCJN consideró inconstitucional la fijación por el legislador de un mínimo y un máximo en materia de derechos, sin fijar un criterio preciso conforme al cual hacer la determinación concreta para todo contribuyente, por lo que el tributo combatido se fija en forma arbitraria, puesto que no hay elemento legal que permita controlar la proporcionalidad y equidad de los derechos causados por los quejosos.

Amp. en Rev. 5238/79, Amp. en Rev. 1514/65, 3-XII-68, Informe 1969, páginas 190 y 191.

En las contribuciones especiales de mejora generadas con motivo de la realización de obras de planificación, la determinación del impuesto se hace por el sistema de derrama, el cual hace intervenir a la autoridad administrativa para fijar el tributo que debe pagar el propietario de cada predio beneficiado. En la legislación de Sonora (vigente en 1966) la Ley de Planificación establecía el tributo señalando únicamente bases generales que luego eran precisadas defectuosamente en la Ley de Ingresos de la Ciudad de Hermosillo. La SCJN dictó varias resoluciones en las cuales se ha sostenido que “las leyes impositivas por ser creadoras del impuesto no deben contener bases generales, pues aún cuando muchos veces se deja a la Ley de Ingresos la fijación de las tarifas, tal procedimiento no varía la exigencia constitucional de que el impuesto se precise en ley. Por lo que respecta al Art. 33 de la Ley de Planificación no precisa el impuesto o las bases conforme a las cuales debe cobrarse, y en cambio, así deja que sean los Ayuntamientos los que en sus leyes de ingresos determinen el impuesto que se debe a los Ayundamientos, en el presupuesto de Ingresos para el Municipio de Hermosillo en el ejercicio fiscal de 1965, que en su Art. 19 sin estar justificado el impuesto como dice el

sentenciador, y en una clasificación no determinada en sus fines, fija tarifas por zonas señalando un mínimo y un máximo para cada una de ellas, y sin dar las bases o límites en que esos mínimos o máximos deben cobrarse.

Informe del Presidente de la SCJN, tomo I, Sección I, p. 1. Tesis de los siguientes A.R. que constituyen jurisprudencia: AR 508/66, Juan Martínez Arámburu; Mazoni y AR 1464/66, Angelina F. de Muñoz.

En tratándose de aportaciones de seguridad social la SS del TFF ha considerado que el instructivo de operación para los trabajadores eventuales de la industria de la construcción carece de obligatoriedad por no tener el ejecutivo federal facultades para expedir dichas normas de carácter legislativo.

RTFF, II Epoca, No. 40, IV-1983, p. 814 y No. 74, II-1986, p. 677.

En cambio la SCJN consideró constitucional el Art. 66 de la LHDF de 31-XII-1975 en materia de determinación de valor catastral porque “no deja al arbitrio de la autoridad la fijación del valor catastral de un predio sino que, por el contrario, se le sujeta a la realización de avalúos periciales con intervención de los interesados y obligación de ajustarse al valor comercial vigente en la fecha en que debe verificarse el avalúo, que de acuerdo con las disposiciones mencionadas no es de carácter general sino individual.

Informe Presidente SCJN, 1985, 1ª parte, p. 425; La Interpretación Constitucional ... p. 170.<sup>67</sup>

## II. Principio de Proporcionalidad.

Como se ha manifestado en apartados anteriores, el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es considerado una de las garantías

---

<sup>67</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. P. 268-270.



individuales establecidas en nuestra Ley Fundamental. El precepto invocado establece cuatro principios: el de legalidad, el de proporcionalidad, el de equidad y el de gasto público, al establecer textualmente como “obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, **de la manera proporcional y equitativa** que señalan las leyes.” Diversos autores como es el caso de Sergio Francisco de la Garza, quien manifiesta coincidir con Servando J. Garza y con Ernesto Flores Zavala, sostienen la conveniencia de analizar los principios de proporcionalidad y de equidad conjuntamente al señalar que no existe diferencia entre ellos. No obstante existen autores, como acontece en el caso de Arrijo Vizcaino que pugnan por el análisis por separado de dichos principios, al sostener que existen diferencias categóricas entre los mismos. En nuestro caso, consideramos que dichos principios tienen una connotación distinta, mas sin embargo, consideramos que en la mayoría de los casos dichos principios coexisten, mas no siempre, ya que una contribución proporcional siempre será equitativa, más una contribución equitativa, no siempre será proporcional, por lo que los mismos serán analizados en apartados distintos del presente capítulo. Ambos conceptos, consideramos pueden ser comprendidos en el principio de capacidad contributiva existente en el Derecho Español. No obstante, nuestro derecho establece los principios de proporcionalidad y equidad, por lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación les ha otorgado connotaciones distintas y en ocasiones se confunden dichos principios por los gobernados e incluso doctrinarios. En consecuencia, el significado de dichos principios es diferente, por lo que en el presente trabajo de tesis hemos optado por analizarlos por separado.

El principio de proporcionalidad implica que las contribuciones deben ser establecidas tomando en consideración la capacidad económica y contributiva del gobernado. En los términos señalados con anterioridad “siempre que se habla de capacidad, se está aludiendo a una aptitud, a una aptitud para, implicando la aptitud de los ciudadanos para enfrentarse con los impuestos que los gravan. Por capacidad económica, debe entenderse, la aptitud del

ciudadano de soportar el impuesto, ya que allí donde no exista tal capacidad, no puede existir el impuesto; podrá haberse establecido en la ley, pero no llegará a ser una realidad social, porque no podrá ser pagado y soportado por quienes han de pagarlo y soportarlo. Ahora bien, para que exista capacidad contributiva no basta tener capacidad económica, sino que es preciso que el impuesto sea adecuado, proporcionado en su cuantía, es decir, es preciso que exista una adecuación de equidad entre sus valores y la cuota del impuesto que sobre ellos recaiga,<sup>68</sup> en otras palabras, es necesario que los recursos que el Estado requiere para sufragar el gasto público esté distribuido equitativamente, es decir, que todos por igual sientan el mismo peso por concepto de la carga fiscal, que todos los gobernados de acuerdo a su capacidad económica “contribuyan cualitativamente de acuerdo a dicha capacidad económica.”<sup>69</sup> En consecuencia, sostienen diversos autores con los que coincidimos, que la proporcionalidad, necesariamente exige la progresividad en los impuestos, para que cada gobernado contribuya al gasto público, de acuerdo a su capacidad económica y contributiva. No obstante, resulta necesario atender a la modalidad del principio de proporcionalidad en el caso de los derechos, en donde, la proporcionalidad se entiende en el sentido de que el monto del derecho, éste relacionado con el costo del servicio con el desgaste o costo que para el Estado significa el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público del Estado.

Además de lo señalado con anterioridad en relación a la proporcionalidad, José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González sostienen dos requisitos indispensables para la existencia de la capacidad contributiva y a nuestro juicio para la existencia de la proporcionalidad:

“Primera condición: Que las normas reguladoras del impuesto que configuran su hecho imponible no desmientan la voluntad del legislador de gravar, inmediatamente -de modo directo-, o mediatamente -de modo indirecto-, la

---

<sup>68</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio. Op. Cit. P. 153-159. Cfr.

existencia de una renta, de un patrimonio, o un acto de uso o gasto de una renta o patrimonio.

Segunda condición: Que el legislador no emplee ficciones jurídicas o legales al definir las realidades económicas gravadas (ficciones relativas a la base imponible), bien sea al definir al sujeto pasivo del impuesto al que se grava como titular o beneficiario de aquellas realidades que indican la capacidad económica de pagar el impuesto, de soportarlo.<sup>69</sup>

De lo anterior, podemos concluir que la proporcionalidad es el tomar en consideración, al establecer las contribuciones, la capacidad económica de cada contribuyente, para que de una manera adecuada y equitativa se distribuyan las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto del Estado.

### **III. Principio de Equidad.**

Como se manifestó en el apartado anterior, existen legislaciones como sucede con la española, en donde los principios de proporcionalidad y de equidad son sustituidos por el de capacidad contributiva, el que consideramos exige como requisito la existencia de ambos principios. No obstante, la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado lo que debe entenderse por cada uno de dichos principios, por lo que con la finalidad de no confundirlos se han expuesto en apartados distintos. Nuestro Máximo Tribunal ha sostenido mediante diversas tesis de Jurisprudencia que por equidad debe entenderse que al establecer el gobierno las contribuciones mediante la potestad fiscal que la Constitución le confiere debe darles “un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales”, sosteniendo

---

<sup>69</sup> ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Op. Cit. P. 250.

<sup>70</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio. Op. Cit. P. 159.

Arrijo Vizcaino que dicha igualdad “debe ser en relación a las hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.”<sup>71</sup>

En relación a la equidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversas Jurisprudencias, tesis y criterios en donde establece la diferencia entre la proporcionalidad y equidad señalando textualmente:

“Octava Epoca

Instancia: Tercera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VII-Febrero

Tesis: 3a./J. 4/91

Página: 60

**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.** La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

---

<sup>71</sup> ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Op. Cit. P. 252.

Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S.A. de C.V. 13 de agosto de 1990. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretario: Sergio Novales Castro.

Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Gutiérrez. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 3813/89. María Rocío Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Gutiérrez. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S.A. de C.V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1539/90. María del Rosario Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Tesis de Jurisprudencia 4/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el catorce de enero de mil novecientos noventa y uno. Cinco votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Gutiérrez, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte.

NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 38, Febrero de 1991, pág. 15.

Octava Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: III Primera Parte

Tesis: P./J. 39 13/89

Página: 232

**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, FALTA DE DEPENDENCIA DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES.** El alegato de un causante en el sentido de que su capacidad contributiva ha disminuido por circunstancias diversas y que, por este hecho, el impuesto que debe cubrir resulta desproporcionado e inequitativo, no es razón para considerar que la ley que lo impone es inconstitucional, toda vez que tal determinación no puede derivar de situaciones particulares de un contribuyente, sino que depende de circunstancias generales. El carácter desproporcionado o inequitativo de una contribución únicamente puede derivar, por la propia naturaleza de la ley fiscal que la establece, de su relación con el conjunto de los sujetos pasivos.

Amparo en revisión 8953/83. María Cristina Quintero Valladares. 12 de febrero de 1985. Unanimidad de dieciséis votos de los señores ministros: López Aparicio, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Azuela Güitrón, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, de Silva Nava, Rodríguez Roldán, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, del Río Rodríguez, Olivera Toro y Presidente Iñárritu Ramírez de Aguilar. Ausentes:

Franco Rodríguez y Palacios Vargas. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.  
Secretario: Raúl Armando Pallares Valdez.

Séptima Epoca, Volúmenes 193-198, Primera Parte, página 104.

Amparo en revisión 6456/83. Luis Fernando Zúñiga Soberanes. 12 de marzo de 1985. Unanimidad de quince votos de los señores ministros: López Aparicio, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, de Silva Nava, Rodríguez Roldán, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, del Río Rodríguez, Olivera Toro y Presidente Iñárritu Ramírez de Aguilar. Ausentes: Díaz Infante y Franco Rodríguez. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María del Carmen Sánchez Hidalgo.

Amparo en revisión 665/84. Eloísa Neria Balderas y coagraviados. 11 de agosto de 1988. Unanimidad de diecisiete votos de los señores ministros: de Silva Nava, López Contreras, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Cuevas Mantecón en funciones de Presidente. Ausentes: Presidente del Río Rodríguez, Díaz Infante, Gutiérrez de Velasco y González Martínez. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Raúl Armando Pallares Valdez.

Amparo en revisión 1718/88. Alcon Laboratorios, S. A. de C.V. 25 de mayo de 1989. Mayoría de dieciséis votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Rocha Díaz, Azuela Güitrón, Castañón León, Fernández

Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras, Rodríguez Roldán, González Martínez y Schmill Ordóñez votaron en contra y por la concesión del amparo. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: José Antonio García Guillén.

Amparo en revisión 143/89. Panificadora Churubusco, S. A. de C. V. 25 de mayo de 1989. Mayoría de dieciséis votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Rocha Díaz, Azuela Güitrón, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras, Rodríguez Roldán, González Martínez y Schmill Ordóñez emitieron su voto en contra y por la concesión del amparo. Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Secretaria: Guadalupe Rivera González.

Texto de la tesis de jurisprudencia 13/1989 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada de ocho de noviembre de 1989, por unanimidad de diecisiete votos de los señores ministros: Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez. Ausentes: de Silva Nava, Pavón Vasconcelos, González Martínez y Adato Green. México, D.F., a 13 de noviembre de 1989.



NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 19-21, Julio-Septiembre de 1989, pág. 51.

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 199-204 Primera Parte

Página: 144

**IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y 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. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los

ingresos obtenidos. 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 mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Volúmenes 199-204, \*\*\*pág. 57. Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. \*2 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. \*\*Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 199-204, \*\*\*pág. 57. Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. \*26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. \*\*Ponente: Luis Fernández Doblado.

Volúmenes 199-204, \*\*\*pág. 57. Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. \*26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. \*\*Ponente: Fausta Moreno Flores.

Volúmenes 199-204, \*\*\*pág. 57. Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. \*26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. \*\*Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 199-204, \*\*\*pág. 57. Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhaut Longard. \*26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. \*\*Ponente: Carlos de Silva Nava.

NOTA:

\*En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega.

\*\*En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega.

\*\*\*En la publicación original la referencia a la página es incorrecta, por lo que se corrige.

Séptima Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 187-192 Primera Parte

Página: 113

**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos 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 cualitativa 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. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. 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 mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Nota: Todos los asuntos que integran esta jurisprudencia, se refieren a Impuesto sobre la Renta.

Volúmenes 181-186, pág. 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. \*12 de junio de 1984. Mayoría de 14 votos. \*\*Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón,

Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. \*\*\*Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez.

Volúmenes 187-192, pág. 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. \*25 de septiembre de 1984. Mayoría de 16 votos. \*\*Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. \*\*\*Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, pág. 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. \*10 de octubre de 1984. Mayoría de 14 votos. \*\*Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. \*\*\*Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volúmenes 187-192, pág. 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S. A. \*10 de octubre de 1984. Mayoría de 15 votos. \*\*Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. \*\*\*Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, pág. 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S. A. \*6 de noviembre de 1984. Mayoría de 14 votos. \*\*\*Ponente: Eduardo Langle Martínez.

NOTA (1):

\*En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega.

\*\*En la publicación original se omite el nombre del disidente, por lo que se agrega.

\*\*\*En la publicación original no aparece el nombre del ponente, por lo que se agrega.

NOTA (2):

Esta tesis también aparece en:

Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 98, pág. 190.

Séptima Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 169-174 Primera Parte

Página: 23

**DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ESTOS ESTA REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.** La satisfacción de las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas fiscales establecidas por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que las leyes tributarias tratan de llevar a cabo en materia de derechos a través de una escala de mínimos a máximos en función del capital del causante de los derechos correspondientes, traduce un sistema de relación de proporcionalidad y equidad que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico

fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: "las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio que cause los respectivos derechos y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.

Amparo en revisión 5238/79. Gas Licuado, S. A. 25 de enero de 1983. Unanimidad de 18 votos. Ponente: Alfonso López Aparicio.

Volumen 12, pág. 27. Amparo en revisión 1514/65. Armando Ruiz Avluardo. 3 de diciembre de 1968. Unanimidad de 18 votos. Ponente: Ezequiel Burguete Ferrera.

NOTA:

En la publicación original esta tesis aparece con la siguiente leyenda: "Véanse: Volumen 58, Primera Parte, pág. 33. Volumen 73, Primera Parte, pág. 23".

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 80 Primera Parte

Página: 13

**CONGRESO DE LA UNIÓN, FACULTAD IMPOSITIVA DEL. LIMITACIONES. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.** La facultad impositiva del Congreso de la Unión a fin de cubrir el presupuesto de egresos (artículos 65, fracción II, y 73, fracción VII, de la Carta Magna) ha de entenderse sujeta a las limitaciones que la misma Constitución Federal establezca, entre otras, las que se contienen en el artículo 31, fracción IV.

Amparo en revisión 4543/68. Angel M. Bejarano. 26 de agosto de 1975. Mayoría de 14 votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, Ezequiel Burguete Farrera y Abel Huitrón y A. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.”

Con las tesis anteriormente transcritas, demostramos la afirmación hecha con anterioridad, en el sentido de que si bien los principios de proporcionalidad y equidad tienen una connotación distinta, salvo algunas excepciones, no puede existir el uno sin el otro, es decir, resulta difícil que pueda existir una contribución desproporcional y equitativa, o una proporcional, pero inequitativa, al consistir la proporcionalidad en tomar en consideración, al establecer las contribuciones, la capacidad económica de cada contribuyente, para que de una manera adecuada y equitativa se distribuyan las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto del Estado, mientras que la equidad consiste en dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales en el momento de establecer las contribuciones. Es decir, consideramos que no puede existir una contribución proporcional que no sea equitativa, más en ciertos casos, si puede llegar a actualizarse una contribución equitativa pero desproporcional, de lo que se desprende que dichos conceptos en la mayoría de los casos existirán simultáneamente.

#### **IV. Principio de Gasto Público.**



El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece como obligación de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” En consecuencia, el destino de las contribuciones debe ser, en términos del mencionado precepto, el gasto público. Por lo tanto, podemos sostener que el artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental establece cuatro principios fundamentales: el de legalidad, el de proporcionalidad, el de equidad y el de destino al gasto público.

Para entender lo que el principio de “destino al gasto público” implica, es necesario conocer lo que por gasto público debe entenderse. Dino Jarach considera que “los gastos públicos constituyen erogaciones que efectúa el Estado para adquirir bienes instrumentales o intermedios y factores para producir bienes y servicios públicos; o para adquirir bienes de consumo a distribuir gratuitamente o contra el pago de una retribución directamente a los consumidores; o bien para transferir el dinero recaudado con los recursos a individuos o empresas, sin ningún proceso de producción de bienes o servicios.”<sup>72</sup> Por su parte Héctor Villegas sostiene que “son gastos públicos las erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de necesidades públicas.”<sup>73</sup>

En relación al concepto de gasto público, representaría un entero trabajo de tesis disertar en relación a lo que por gasto público debe entenderse, ya que incluso el concepto ha variado en las distintas épocas del desarrollo de la humanidad, dependiendo en gran medida de las ideas de los gobiernos correspondientes, en relación a la política y a la economía, ya que lo que en algunas épocas ha llegado a considerarse gasto público, en otras épocas ha desaparecido de las partidas del presupuesto de egresos. En términos del artículo 74 fracción

---

<sup>72</sup> JARACH, Dino. Op. Cit. P. 169.

IV de la Constitución constituye facultad exclusiva de la Cámara de Diputados “examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior, debiendo el Ejecutivo Federal hacer llegar a la Cámara el Presupuesto de Egresos a más tardar el quince de noviembre de cada año, excepto cada seis años en que existe cambio en el Poder Ejecutivo, año en el que deberá enviarse el Presupuesto de Egresos el 15 de diciembre del año correspondiente. En consecuencia, el gasto público del Gobierno Federal de cada año se encuentra contemplado en el Presupuesto de Egresos.

“En relación a los fines de las contribuciones pueden distinguirse:

- a) Contribuciones con fines exclusivamente fiscales, es decir, que no tienen otra misión que la obtención de los recursos necesarios para cubrir el presupuesto.
- b) Contribuciones que tienen fines exclusivamente fiscales en cuanto a su establecimiento, pero cuyo rendimiento se aplicará a fines especiales, es decir, aquellas que se destinan a un gasto público específico. En relación a éste tipo de contribuciones el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación vigente establece que “sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.” En otras palabras, como regla general, las contribuciones deben destinarse a cubrir el presupuesto en general, es decir todas y cada una de sus partidas, más si existe la intención, como excepción, de destinar lo recaudado de una contribución a un gasto público específico, deberá establecerse mediante ley, por lo que de todos modos la Cámara de Diputados, y en el caso concreto el Congreso de la Unión deberá autorizar lo anterior.
- c) Contribuciones que persiguen fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo. En relación, a este tipo de contribuciones podemos citar a los impuestos de importación que además de

---

<sup>11</sup> VILLEGAS, Héctor. Op. Cit. P. 51.

tener la finalidad de recaudar para cubrir el gasto público tienen como finalidad establecer barreras arancelarias a las importaciones y así proteger a los productores nacionales; así también existen impuestos como el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios que además de tener como finalidad recaudar para cubrir el presupuesto tiene como finalidad desalentar el consumo de productos como las bebidas alcohólicas y los tabacos labrados.

d) Contribuciones que sólo persiguen fines extrafiscales. Este tipo de contribuciones son las que se consideran inconstitucionales al no cumplir con el principio de que éstas deben tener como fin el cubrir el gasto público, principio establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.<sup>74</sup> Tanto Sergio Francisco de la Garza, como Ernesto Flores Zavala coinciden en que un ejemplo de este tipo de contribuciones fue el impuesto sobre pesca del camarón en aguas occidentales de la República establecido mediante decreto de 22 de agosto de 1934 y que desapareció en el año de 1942, el cual gravaba la pesca del camarón en las mencionadas aguas; mas sin embargo, a las cooperativas se les concedía un subsidio igual al monto del impuesto, teniendo la ley como finalidad agrupar a los pescadores en cooperativas, teniendo así como fin, uno diverso al de recaudar para cubrir el gasto público, por lo que coincidimos con los mencionados autores en la inconstitucionalidad de dicho impuesto.

## **V. Prohibición al encarcelamiento por deudas de carácter civil.**

El artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su último párrafo establece textualmente: “Nadie puede ser apisionado por deudas de carácter puramente civil.” Sergio Francisco de la Garza, Ernesto Flores Zavala y Hugo Carrasco Iriarte consideran que al no ser los créditos fiscales de carácter civil “válidamente el legislador

---

<sup>74</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. P. 286-290. Cfr.

ordinario puede establecer el delito fiscal.”<sup>75</sup> Hugo Carrasco Iriarte transcribe en su libro “Derecho Fiscal Constitucional” la tesis del Poder Judicial que se transcribe a continuación:

**“Crédito fiscal. No tiene carácter de deuda civil para los efectos de aplicación del art. 17 constitucional.** Es inexacto que pueda equipararse el carácter estrictamente civil de un adeudo, otro que de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación tiene naturaleza específica de crédito fiscal, puesto que la propia Constitución Federal, al expresar en su art. 17 que “nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil”, está determinado, con el vocablo “puramente”, una situación particular y concreta cuya interpretación obliga a ser literal, de donde resulta que dicha prohibición tiene sólo el alcance de relaciones de deudor-acreedor que se generan en el campo de derecho privado, que en este caso se refiere al civil, quedando desde luego fuera las relaciones entre deudor y acreedor cuando aquéllas se generan por la aplicación de una ley de carácter público, teniendo en este caso la deuda que resulte, inevitablemente, el carácter público, en el sentido de opuesta a la de carácter civil o privado. Apoyan este acerto, además de los antecedentes históricos en que tiene su fuente el art. 17 de la Constitución, la interpretación que deriva de la fracc. IV del art. 31 de la propia Constitución, que señala como obligación de los mexicanos: “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, de donde resulta que los impuestos encuentran su fundamento legal en tal disposición, en cuyo caso el interés fiscal que se trata de asegurar deriva de la existencia de un crédito fiscal y tal crédito de ninguna manera puede ser considerado como una deuda de carácter puramente civil.

---

<sup>75</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Editorial Harla, México. 1993. P.406

Vol 37, séptima parte, p. 17, Amparo directo 6771/66 Luis Hernández Manzanares, 24 de enero de 1972, unanimidad de 4 votos.”

No obstante, consideramos que al señalar el constituyente que “nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil” necesariamente se refirió a lo civil en contraposición a lo penal, por lo que el legislador ordinario no deberá tipificar como delito penal que merezca pena de prisión la mera existencia de una deuda de carácter civil. En consecuencia, nadie podrá ser aprisionado por una mera deuda frente al Estado de contribuciones en relación a las cuales es el sujeto pasivo, debiendo existir algún elemento antijurídico e indebido adicional para que entonces pueda tipificarse el delito correspondiente.

Coincidimos con Héctor Fix Fierro al señalar que “nuestra Constitución establece claramente que no se podrá aplicar una sanción penal (prisión) por el incumplimiento de una deuda civil, del mismo modo que tampoco podrá crearse una figura delictiva que tenga por objeto garantizar una obligación puramente civil. Fix Fierro sostiene que el delito de fraude o de evasión fiscal no caen dentro de esta prohibición, a pesar de que esté de por medio una deuda pecuniaria, porque no se sanciona el incumplimiento, sino la intención de causar un daño a un patrimonio ajeno”<sup>76</sup>; sin embargo, discrepamos en que necesariamente en los delitos de fraude y de defraudación fiscal, se sancione siempre la intención de causar un daño a un patrimonio ajeno, ya que dicha intención representaría forzosamente un elemento subjetivo del tipo penal, sino que para respetar la garantía individual establecida en el artículo 17 Constitucional consistente en que “nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil”, resulta necesario que se tipifique una acción u omisión antijurídica e

---

Cfr.

<sup>76</sup> Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus constituciones. H. Cámara de Diputados XV. Legislatura; Editorial Porrúa, 1994. Tomo III. P. 587.

indebida adicional a la simple existencia de una deuda fiscal, es decir, un elemento adicional en el tipo penal, ya que hay que tener presente la existencia de los fraudes específicos y de la denominada defraudación fiscal equiparada en donde los tipos penales no necesariamente incluyen el elemento subjetivo de tener la intención de causar el daño a que se refiere Héctor Fix Fierro.

## **VI. Prohibición a la confiscación.**

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México sostiene que confiscación, desde el punto de vista jurídico se define como la pérdida total del patrimonio del culpable como sanción al delito cometido y que lo típico de la confiscación, pues, es que el penado pierde la totalidad de sus bienes en razón del delito cometido; sosteniendo el mencionado Diccionario que si pierde sólo parte de ellos, estaremos frente a la confiscación parcial, como se le llama en la técnica francesa, de la cual viene a ser una aplicación la llamada, en el derecho mexicano, pérdida de los efectos o instrumentos del delito, aunque en realidad la Jurisprudencia del Poder Judicial Federal en nuestro país ha sostenido que esto último es un decomiso, mientras que la confiscación implica la pérdida de todo el patrimonio”<sup>77</sup>

“En efecto, por confiscación debe entenderse la apropiación violenta por parte de la autoridad de la totalidad de los bienes de una persona o de una parte significativa de los mismos sin título legítimo y sin contraprestación; así, el decomiso entendido como la pérdida definitiva de una cosa mueble sin indemnización se distingue de la confiscación, no sólo porque ésta afecta a la totalidad del patrimonio de una persona o a una parte significativa de sus bienes no únicamente un bien concreto y determinado como sucede en aquél, sino porque

el decomiso supone necesariamente una relación causal entre el bien afectado y el orden o interés público, mientras que la confiscación se caracteriza como el apoderamiento violento de los bienes sin causa, título o razón que la justifique.”<sup>78</sup> Establecida ya la diferencia entre confiscación y decomiso, cabe señalar que el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece textualmente:

“Artículo 22.- Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, la confiscación de bienes y cualesquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuesto o multas, ni el decomiso de los bienes en caso del enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109.

Queda también prohibida la pena de muerte por delitos políticos, y en cuanto a los demás, sólo podrá imponerse al traidor a la patria en guerra extranjera, al parricida, al homicida con alevosía, premeditación o ventaja, al incendiario, al plagiarlo, al salteador de caminos, al pirata ya los reos de delitos graves del orden militar”.

El artículo 22 Constitucional establece las penas que se encuentran prohibidas en los Estados Unidos Mexicanos, incluyendo entre ellas a la confiscación de bienes. No obstante, posteriormente establece que no se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas. En relación a lo anterior, coincidimos con Sergio Francisco de la Garza y con Emilio Margain Manatou, en el

---

<sup>78</sup> Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, México. 1996. P. 602. Cfr.

sentido de que lo anterior, no implica la autorización o aceptación de impuestos confiscatorios, sino que no se considerará confiscación la aplicación total o parcial de los bienes del gobernado, en caso de mora del contribuyente al omitir el pago oportuno de sus contribuciones y acumulados actualización, recargos y multas, ya que además el pago de contribuciones oportunamente de ninguna manera puede ser considerado una pena.

Sin embargo, resulta falso que se autorice el establecimiento de contribuciones confiscatorias, ya que al no constituir una pena el pago de contribuciones, no resulta aplicable el artículo 22, sino el artículo 31 fracción IV de la Constitución, por lo que el establecimiento de contribuciones confiscatorias, evidentemente viola el requisito de proporcionalidad establecido en el artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental, de donde se desprende que el establecimiento de contribuciones confiscatorias se encuentra prohibido por el precepto Constitucional invocado, ya que la proporcionalidad implica la aptitud para soportar la carga del impuesto y el tomar en consideración la capacidad económica y contributiva del gobernado al momento de establecer las contribuciones; por lo que cualquier impuesto confiscatorio, es decir, aquel que absorba la totalidad o gran parte del patrimonio del contribuyente resultará inconstitucional al exceder la capacidad económica y contributiva del gobernado.

En Argentina, la Suprema Corte de Justicia ha realizado enormes avances en relación a la prohibición de los impuestos confiscatorios. “Se podría señalar que la doctrina de la Corte Suprema Argentina ha considerado que los impuestos son confiscatorios cuando exceden el porcentaje cabalístico del 33%, que comprende aún los impuestos patrimoniales y los impuestos sobre las herencias y legados; así como también en el caso de las contribuciones de mejoras cuando exceden del 33% del valor de la propiedad.”<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> GÓNGORA PIMENTEL, Genaro. La Suspensión en Materia Administrativa, Editorial Porrúa, México. 1996. P. 13. Cfr.

<sup>79</sup> GARCÍA VIZCAINO, Catalina. Op. Cit. P. 282-290.



## **VII. Prohibición a la imposición de la multa excesiva.**

De la simple lectura del artículo 22 Constitucional se desprende que el constituyente no estableció en el mencionado precepto lo que quizá se entendiera por "multa excesiva", ya que en dicho precepto de nuestra Ley Fundamental no se define el mencionado concepto, por lo que el objetivo del presente estudio es analizar el significado del término, conociendo el origen etimológico de las palabras que conforman el concepto de "multa excesiva", así como también investigar los antecedentes del concepto en las diversas Cartas Fundamentales que rigieron a nuestro país, para concluir analizando algunas leyes secundarias que contengan o hayan contenido multas excesivas tomando en consideración lo que la jurisprudencia ha considerado se debe entender por "multa excesiva". El artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece textualmente:

**"Artículo 22.- Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, la confiscación de bienes y cualesquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.**

No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuesto o multas, ni el decomiso de los bienes en caso del enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109.

Queda también prohibida la pena de muerte por delitos políticos, y en cuanto a los demás, sólo podrá imponerse al traidor a la patria en guerra extranjera, al parricida, al homicida con alevosía, premeditación o ventaja, al incendiario, al plagiarlo, al salteador de caminos, al pirata ya los reos de delitos graves del orden militar".

De acuerdo al “Breve diccionario etimológico de la lengua española” de Guido Gómez de Silva la palabra “multa” proviene del latín antiguo *molta* que significa “cantidad de dinero que hay que pagar como pena por haber cometido un delito o una infracción”<sup>80</sup>. En términos del diccionario citado con anterioridad, la palabra “excesiva” proviene también del vocablo en latín *excessus* que significa “aquello que va más allá de lo normal, de la medida o regla, de los límites”<sup>81</sup>. Por su parte, el Diccionario de la Real Academia Española indica que la palabra *multa* significa: “Pena pecuniaria que se impone por una falta, exceso o delito, o por contravenir lo que con esta condición se ha pactado”<sup>82</sup>, mientras que la palabra “excesiva” para los autores del mismo diccionario significa: “Que excede y sale de regla”<sup>83</sup>. Finalmente, Rafael de Pina Vara en su “Diccionario de Derecho” considera que “multa” es la “sanción pecuniaria impuesta por cualquier contravención legal, en beneficio del Estado o de cualquier entidad oficial que se encuentra autorizada para imponerla”<sup>84</sup>. Sin embargo, con relación a la multa excesiva el maestro únicamente señala la prohibición Constitucional con relación a la misma.

Al investigar los antecedentes de la prohibición a la multa excesiva a nivel internacional, ésta proviene de instituciones que existieron hace más de dos mil años, ya que la ley mosaica ya la preveía, entendida como pago de dinero. Posteriormente, Grecia y Roma también reconocieron a la multa como pena, castigándose los delitos privados en Roma con esta pena, mientras que en Grecia la misma existió con un carácter mixto de pena e indemnización compartiendo la víctima y el Estado el producto de la misma. Para Hans von Henting y Juan P. Ramos el derecho germánico incorpora instituciones que constituyen el

---

<sup>80</sup> GÓMEZ DE SILVA, Guido. Breve diccionario etimológico de la lengua española; Fondo de Cultura Económica; México. 1993. P. 472.

<sup>81</sup> *Idid.*. P. 288.

<sup>82</sup> Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española; Editorial Espasa Calpe; Madrid. P. 937.

<sup>83</sup> *Ibidem*. P. 617.

antecedente directo, más antiguo de la multa. Entre dichas instituciones se encuentra el Wergel, que era el pago que el delincuente hacía a la víctima para que renunciara a la venganza, la Busse era una sanción reparatoria en delitos menores, mientras que el Fredum era una cantidad de dinero que el delincuente pagaba al Estado para ser protegido. El Dr. Guillermo Rafael Navarro en el estudio que de la multa realiza en la "Enciclopedia Jurídica Omeba" discrepa con la opinión de los tratadistas mencionados en el párrafo anterior, ya que tanto en el Fredum, como en el Wergel existen contraprestaciones lo cual va en contra de la naturaleza de la definición que aporta en el mismo estudio de la multa, señalando que por ésta se debe entender "el pago de dinero en concepto de retribución del delito o de la infracción cometida"<sup>85</sup>. Posteriormente, en la Carta Magna de Inglaterra, se establece también el concepto de multa, pero ya con el requisito de proporcionalidad, debiendo tomar en consideración al imponerla las facultades y circunstancias del culpable, "no debiendo ser tan elevadas como para obligar al colono a abandonar su campo, al comerciante a cesar en su oficio, o al trabajador a vender sus herramientas"<sup>86</sup>. Finalmente, como otro de los antecedentes de la prohibición a estudio es importante señalar la legislación imperial de Carlos V de Alemania con la Constitutio Criminalis Carolina en la cual se señala el deber de pagar la multa o de ser encarcelado con trabajos forzados en caso de incumplimiento<sup>87</sup>.

Para comprender el porque el constituyente mexicano incorpora el concepto de multa excesiva en nuestra Carta Fundamental es importante conocer los diferentes criterios vertidos por diferentes teóricos y doctrinarios con relación a la multa, algunos considerándola favorable, mientras que otros por el contrario la consideran absolutamente perjudicial para la sociedad. Prins consideraba a la pena de multa benéfica, principalmente en delitos menores, ya que manifestaba que ésta era un excelente medio preventivo. Por su parte el argentino

---

<sup>84</sup> PINA, Rafael de. Diccionario de Derecho; Editorial Porrúa, México, 1985. P. 354.

<sup>85</sup> Enciclopedia Jurídica Omeba; Tomo XIX; Driskill, S.A; Buenos Aires, 1991. P.. 947.

<sup>86</sup> *Ibidem*. P. 947.

Cornelio Moyano “reconoce que la pena de multa tiene ventajas por ser graduable, y la cree útil como pena accesoria respecto de ciertos delitos, pero como pena principal la admite solamente en lo que respecta a las faltas. Como sus defectos fundamentales señala la desigualdad respecto del rico y el pobre, y el que no hace nada por reformar al condenado sino que se limita a intimidarlo”<sup>88</sup> Por último nos gustaría citar el criterio de Julio Herrera al retomar el argumento de Labbé, manifestando que hay muchos a los que la pena de prisión les es indiferente e incluso la buscan, mientras que es casi imposible encontrar a alguien al que la multa le sea indiferente, existiendo muchos seres humanos que se acostumbrarían a la prisión, no ocurriendo lo mismo con la multa.

Consideramos que como pena, la multa es benéfica y bastante aconsejable en la legislación Administrativa, en la Penal, así como también en cualquier otra rama del derecho, ya que como sustitutiva de la privación de la libertad, produce diversas ventajas como lo es evitar que algunos seres humanos terminen en prisión por delitos menores que no ameritan la privación de la libertad, evitando así los enormes gastos en que incurre el estado para el mantenimiento de los centros de reclusión, así como también la deshonra para el condenado y la privación del sostén que en muchas ocasiones el mismo proporciona a su familia; en el caso de la multa si se comprueba la inocencia del condenado, el mismo puede ser resarcido patrimonialmente con facilidad, mientras que en el caso de las penas privativas de libertad es imposible poder resarcir al condenado en caso de comprobar su inocencia debido a la suprema importancia que tiene derecho a la libertad.

Desgraciadamente, en la historia de la humanidad no se ha descubierto la pena perfecta, en consecuencia la multa no es la excepción, pudiendo llegar a producir efectos negativos, al ser considerada en algunos casos como trascendental y en otros desigualitaria o “excesiva”. El

---

<sup>87</sup> Ibidem P. 947-958.

Dr. Guillermo Rafael Navarro considera que la multa no “reeducar”, ni reforma produciendo así la reincidencia. Desgraciadamente, la prisión y en concreto, los denominados centros de readaptación social tampoco han probado conseguir los fines para los que fueron creados, es decir, para readaptar, reformar y “reeducar” al delincuente. En la actualidad, en algunos casos, sobretodo en los delitos menores y faltas administrativas, consideramos que es más efectiva la multa que la privación de la libertad. Con respecto al argumento del teórico mencionado al manifestar que la multa no tiene un carácter personal, sufriendo el perjuicio patrimonial la familia entera del condenado, cabe mencionar, que la pena de prisión puede llegar a ser mucho más trascendental, al privar en ocasiones a la familia del condenado del sostén que éste provee, produciendo el rechazo social no sólo para el condenado sino también para la familia. Con relación a lo desigualitaria e inequitativa que la multa puede llegar a ser por la diferencia en la capacidad económica del multado, cabe mencionar, que precisamente esto fue lo que el constituyente de 1917 trató de evitar al prohibir la imposición de la “multa excesiva” en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo manifestado en los párrafos anteriores no implica que se deba sustituir en todos los casos la pena de prisión por la multa, ya que lo anterior sería absurdo y sumamente perjudicial; únicamente consideramos que la última es mucho más efectiva que la privación de la libertad en caso de delitos menores y faltas administrativas.

“Un legislador prudente seguirá el medio entre estos dos extremos. Ni castigará todos los delitos con penas pecuniarias, ni las excluirá enteramente de su legislación. Si se considera el grande aprecio que hacen los hombres del dinero, y el apego que comunmente tienen a él, es fácil conocer, que las penas pecuniarias pueden servir muchas veces, para castigar oportunamente y contener cierto género

---

<sup>88</sup> Ibidem. P. 948.

de excesos, sin recurrir a penas mas graves . Pero como todas las penas de cualquiera clase que sean, deben tener cierta analogía con los delitos, y derivarse de su naturaleza, según se ha dicho, nunca será conveniente castigar con penas pecuniarias los delitos que perturban la seguridad personal de los ciudadanos, o la de la sociedad, porque esto sería lo mismo que excitar y dar en cierto modo licencia, para delinquir a los ricos y poderosos, a quienes sus riquezas hacen regularmente más altaneros y atrevidos. Las historias nos enseñan que en los tiempos en que en la Europa se redimían con dinero los homicidios y otros delitos atroces, por todas partes reynaban el furor, las iras, las muertes y las discordias públicas y domésticas”<sup>89</sup>.

Al investigar en las diversas Cartas Fundamentales que rigieron a nuestro país, el antecedente más remoto de la “multa excesiva” es el artículo 305 de la Constitución Política de la Monarquía Española de 1812, mejor conocida como la Constitución de Cádiz. Dicho precepto constitucional establece textualmente:

“Artículo 305.- Ninguna pena que se imponga por cualquier delito que sea, ha de ser trascendental por término ninguno a la familia del que la sufre sino tendrá todo su efecto precisamente sobre el que la mereció”<sup>90</sup>.

Del precepto anteriormente transcrito, se puede observar que aunque todavía no había llegado el momento de prohibir la “multa excesiva” como tal, se prohíben las penas trascendentales. En ocasiones, la multa puede llegar a ser trascendental, ya que al ir más allá

---

<sup>89</sup> LARDIZABAL Y URIBE, Manuel de. Discurso Sobre las Penas, Editorial Porrúa; México. 1982. P. 229 y-230.

<sup>90</sup> Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus constituciones. H. Cámara de Diputados XV. Legislatura; Editorial Porrúa, 1994. Tomo III. P. 1058.

de lo razonable llega a perjudicar no sólo al multado sino a los familiares y a personas que dependen del mismo, debiendo entender por trascendentales a las penas que afectan no sólo al condenado sino también a terceros. Como ejemplo de estas penas. Alvaro Bunster señala a la confiscación total de bienes y, en general, a todas las penas pecuniarias excesivas<sup>91</sup>. El artículo 12 del documento “Sentimientos a la Nación”, así como también los artículos 19 y 23 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, constituyen antecedentes de esta importante prohibición Constitucional.<sup>92</sup> Otro de los antecedentes de la prohibición a estudio, es el artículo 147 de la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de octubre de 1824 al establecer:

“Art. 147.- Queda para siempre prohibida la pena de confiscación de bienes”<sup>93</sup>.

El precepto anterior constituye otro de los antecedentes de la prohibición a la imposición de “multas excesivas”, ya que en ocasiones la “multa excesiva” llega a ser incluso confiscatoria, entendiendo por confiscación de bienes “la aplicación o adjudicación total que de ellos hace a su favor el Estado por la comisión de un delito, sin realizar ninguna contraprestación en beneficio del afectado”<sup>94</sup>.

Aunque las Leyes Constitucionales de la República Mexicana de 1836 y las Bases Orgánicas de 1842, así como también el Estatuto Provisional del Imperio Mexicano de 1865 y diversos proyectos de Constitución del siglo XIX también prohíben las penas trascendentales y la de confiscación, la prohibición a la “multa excesiva” no surge como tal sino hasta la Constitución Política de la República Mexicana promulgada el 5 de febrero de 1857. Aunque

---

<sup>91</sup> BUNSTER, Alvaro. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada; Instituto de Investigaciones Jurídicas; Tomo I; Editorial Porrúa y UNAM, Mexico. 1995. P. 282.

<sup>92</sup> Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus constituciones; Op. Cit. Tomo III. P. 990.

<sup>93</sup> *Ibidem*. P. 1059.

<sup>94</sup> BURGOA, Ignacio. Op. Cit. P. 662. Cfr.

no está contenida en ninguna ley fundamental, es importante citar a la Orden del Ministro de Justicia de 22 de diciembre de 1852, la cual señala las reglas que deben observarse para exigir las multas<sup>95</sup>. El artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1857 establece textualmente:

“Artículo 22.- Quedan para siempre prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquiera especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas o trascendentales”<sup>96</sup>.

Como se desprende del análisis del precepto anterior, el primer párrafo del artículo 22 de la Constitución de 1917 es igual al artículo 22 de nuestra Ley Fundamental de 1857, por lo que ninguna de las dos cartas constitutivas señalan que es lo que debe entenderse por “multa excesiva” dejando a la jurisprudencia y a la doctrina la tarea de analizar e investigar lo que exactamente dicha prohibición significa. Con relación a lo anterior, es importante referirse a la doctrina Thyren contemplada en el anteproyecto de Código Penal Sueco de 1916, señalando como requisito para que la multa cumpla con su objetivo que tenga la misma severidad para todos, no requiriendo de la prisión subsidiaria, ya que la multa debe tomar en consideración la capacidad económica del infractor, de tal manera que dos personas a las que se les imponga una misma infracción, deben ser castigadas en proporción a su patrimonio. En este sistema el juzgador tomando en consideración la capacidad económica del infractor lo condena, no a pagar una cantidad fija en dinero, sino al pago de la multa en un número de unidades que se traducen en días multa o “dagsboter”, de tal manera que dos personas que cometen la misma infracción merecerán el mismo “dagsboter”, más no el mismo “dagsbot”, ya que la cantidad en dinero que pagará el que tiene una buena posición económica será diferente a la cantidad que

---

<sup>95</sup> Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus constituciones. Op. Cit. Tomo III. P. 996.



pagará el que no la tiene, produciéndose así una mayor igualdad en la imposición de las multas<sup>97</sup>. Sin embargo, aunque la doctrina Thyren constituye un grave avance práctico y doctrinal, consideramos que no logra por completo la equidad en la aplicación de las multas, ya que por ejemplo en México un obrero al que se le imponen quince días multa y que percibe el salario mínimo verá completamente desequilibrada su economía; en contraposición al industrial con una capacidad económica alta que podría llegar a ver la misma pena con indiferencia y hasta con burla.

Don Manuel de Lardizábal y Uribe en el año de 1782 al escribir la obra “Discurso sobre las Penas” señalaba: “Aún en aquellos casos, en que se pueda usar de la pena pecuniaria, por ser proporcionada a la naturaleza del delito, es necesaria mucha prudencia y discreción, así en las leyes para establecer dichas penas, como en los jueces para imponer las multas, cuando la ley no fija la cantidad”<sup>98</sup>. Manuel de Landizabal y Uribe consideraba un peligro la condenación a la ligera al pago de una multa ya que le preocupaba el carácter confiscatorio o trascendental que una multa podía llegar a tener. Afortunadamente, y aunque Don Manuel ya no vivió para verlo, el constituyente de 1857 fue todavía un paso más allá de las preocupaciones de Lardizábal y Uribe, no sólo prohibiendo la multa confiscatoria o trascendental, sino también la “multa excesiva” que en términos de la Jurisprudencia de la Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 9/95 impone el deber al juez, o en su caso, a la autoridad administrativa a tomar en consideración la capacidad económica del multado en el momento de imponer la sanción. Es preciso actuar con equidad. No la hay cuando a todos se sanciona por igual, independientemente de la capacidad económica de cada uno. Para algunos, la sanción puede ser irrisoria; para otros, excesiva<sup>99</sup>.

---

<sup>96</sup> Constitución Política de la República Mexicana de 1857.

<sup>97</sup> Enciclopedia Jurídica Omeba; Op. Cit. P. 947-957.

<sup>98</sup> LARDIZABAL Y URIBE, Manuel de. Op. Cit. P. 230.

<sup>99</sup> GARCÍA RAMÍREZ, Sergio. El Sistema Penal Mexicano; Editorial Fondo de Cultura Económica; Mexico. 1993. P. 55.

Algunos autores consideran que la prohibición a la “multa excesiva” está vinculada con el artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Suprema de 1917, ya que dicho precepto establece textualmente:

“Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”<sup>100</sup>.

Con relación al criterio mencionado de algunos autores, consideramos que el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna se refiere a las contribuciones que todo mexicano tiene deber de pagar al Estado, por lo que cuando la multa se impone por el incumplimiento en el pago de las mismas, en términos del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, ésta se convierte en un accesorio de aquellas participando de la misma naturaleza de las contribuciones. En consecuencia en dichas hipótesis consideramos que el artículo 31 fracción IV de la Constitución es aplicable debiendo ser la multa proporcional y equitativa. Por proporcionalidad, como se ha señalado en apartados anteriores debe entenderse el tomar en consideración la capacidad económica y contributiva del gobernado al establecer la contribución, mientras que por equidad debe entenderse el requisito de dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Otros autores, consideran que la prohibición a la imposición de la “multa excesiva” establecida en el artículo 22 Constitucional está vinculada con el artículo 21 de nuestra Ley Fundamental el cual tiene como algunos de sus antecedentes los artículos 4, 5 y 7 de la “Ley.

---

<sup>100</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917; Secretaría de Gobernación, 1995.

Reglamento provisional para el gobierno interior de los departamentos, de marzo de 1837”<sup>101</sup>, así como también el artículo 21 de la Constitución Política de la República Mexicana que debido a su importancia se transcribe a continuación:

“Artículo 21.- La aplicación de las penas propiamente tales, es exclusiva de la autoridad judicial. La política o administrativa sólo podrá imponer, como corrección, hasta quinientos pesos de multa, o hasta un mes de reclusión, en los casos y modo que expresamente determine la ley”.

De acuerdo al precepto transcrito con anterioridad, la multa impuesta por la autoridad administrativa que excediera de quinientos pesos era considerada una multa excesiva, al propasar los límites establecidos en ley. Debido a lo anterior, dicho precepto es considerado el antecedente directo más importante del artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 el cual establece textualmente:

“Artículo 21.- La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá e ningún caso de treinta y seis horas.

Si el infractor fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.

---

<sup>101</sup> Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus constituciones; Op. Cit. Tomo III. P. 992.

Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa no excederá del equivalente a un día de su ingreso.

Las resoluciones del Ministerio Público sobre el no ejercicio y desistimiento de la acción penal, podrán ser impugnadas por la vía jurisdiccional en los términos que establezca la ley.

La seguridad pública es una función a cargo de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, en las respectivas competencias que esta Constitución señala. La actuación de las instituciones policiales se regirá por los principios de legalidad, eficiencia, profesionalismo y honradez.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios se coordinarán en los términos que la ley señale, para establecer un sistema nacional de seguridad pública”.

Del artículo 21 de nuestra Ley Fundamental podemos concluir que sin duda alguna las multas impuestas por la autoridad administrativa por las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía que en el caso de los jornaleros, obreros o trabajadores, excedan del importe de su jornal o salario de un día, así como también aquellas en las que el infractor sea un trabajador no asalariado y excedan del equivalente a un día de su ingreso son consideradas “multas excesivas” al proparar el límite impuesto por el artículo 21 constitucional. En virtud de lo anterior, las prohibiciones a la imposición de la “multa excesiva” establecidas en nuestra Carta Magna se pueden clasificar en una prohibición “lato sensu” y en una prohibición “stricto sensu”, la primera contenida en el artículo 22 Constitucional aplicable a todas las ramas del derecho, mientras que la última es aplicable a las impuestas por la autoridad administrativa en materia de infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía y que consideramos no merece mayor aclaración al estar contenida en el artículo 21 de nuestra Ley Suprema.

Con relación a la prohibición “*lato sensu*” de la multa excesiva, en el año de 1995, los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitieron diversas tesis de Jurisprudencia, interpretando lo que debe entenderse por “multa excesiva”. Dicha Jurisprudencia representa un avance impresionante en la evolución del concepto, por lo que debido a la importancia de las mismas se transcriben textualmente en el presente estudio:

#### “MULTA EXCESIVA, CONCEPTO DE

De la acepción gramatical del vocablo “excesivo”, así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 Constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualmente la multa que corresponda”.

(JURISPRUDENCIA 9/95.- Semanario Judicial de la Federación, Tomo II, Novena Epoca.- Julio de 1995.- Pág. 5 y siguientes.)

MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.

Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31 fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares”.

(JURISPRUDENCIA 10/95.Semanario Judicial de la Federación. Tomo II.- Novena Epoca.- Julio de 1995.- Pág. 19-20).

“MULTA EXCESIVA PREVISTA POR EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL. NO ES EXCLUSIVAMENTE PENAL.

Es inexacto que la “multa excesiva”, incluida como una de las penas prohibidas por el artículo 22 constitucional, deba entenderse limitada al ámbito penal y, por tanto, que sólo opere la prohibición cuando se aplica por la comisión de ilícitos penales. Por lo contrario, la interpretación extensiva del precepto constitucional mencionado permite deducir que se prohíbe la “multa excesiva” como sanción dentro del derecho represivo, que es el más drástico y radical dentro de las

conductas prohibidas normativamente por extensión y mayoría de razón debe estimarse que también está prohibida tratándose de ilícitos administrativos y fiscales, pues la multa no es una sanción que sólo pueda aplicarse en lo penal, sino que es común en otras ramas del derecho, por lo que para superar criterios de exclusividad penal que contrarían la naturaleza de las sanciones, debe decretarse que las multas son prohibidas bajo mandato constitucional, cuando son excesivas, independientemente del campo normativo en que se produzcan”.

(JURISPRUDENCIA 7/95, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo II.- Novena Epoca.- Julio de 1995.- Págs. 18-19).

El objetivo o finalidad de la multa es “reeducar” al delincuente o infractor, por lo que la misma debe afectar a todos por igual, ya que de lo contrario a algunos se les hará excesiva, a otros moderada, mientras que a algunos otros irrisoria, afectando así desproporcionalmente a las personas en su patrimonio; reformando a algunos e invitando a otros al delito y a la infracción. En consecuencia para cumplir el objetivo de la multa es importante que ésta afecte a todos por igual; de no ser así la multa resulta “excesiva” para algunos.

Tomando en consideración la Jurisprudencia transcrita con anterioridad, emitida por los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como también los principios doctrinales aportados en el estudio que nos ocupa concluimos que una multa es “excesiva” cuando:

- a) Es desproporcional en relación a la capacidad económica del delincuente o del infractor y a la gravedad de la infracción o del delito.
- b) Cuando la misma excede los límites señalados en la ley.
- c) Cuando la disposición legal establece una multa que impide que el juez o la autoridad administrativa puedan tener un margen para imponerla tomando en consideración la

gravedad del delito o infracción y la capacidad económica del infractor o delincuente, incorporando en este inciso a las “multas fijas” que por las razones expuestas resultan anticonstitucionales.

Consideramos que una multa es “excesiva” cuando afecta a personas de diferente capacidad económica por desigual, es desproporcional de acuerdo con la capacidad económica del delincuente o infractor y en relación a la gravedad del ilícito, excede a aquella señalada por la ley, o impide que el juez o la autoridad administrativa puedan imponerla tomando en consideración la capacidad económica del infractor y la gravedad del delito o infracción; estando prohibida la imposición de una multa con éstas características en todas las ramas del derecho.

De acuerdo a los avances doctrinales y jurisprudenciales logrados hasta el momento, se considera que para lograr que la multa no sea “excesiva” la ley debe establecer un mínimo y un máximo para la aplicación de dicha sanción. Sin embargo, para que la imposición de dicha multa sea eficaz y cumpla con los objetivos de la institución, consideramos que se debiera establecer un límite máximo muy elevado de la multa, más no un mínimo, para lo cual resulta indispensable que el monto de la multa no necesariamente esté relacionado con el monto de las contribuciones omitidas, ya que de lo contrario se incurre en el mismo vicio, ya que habrá aquellos a los cuales el mínimo de la multa les sea “excesivo” en términos de lo expuesto, mientras que para otros el máximo de la misma les sea irrisorio errando así el precepto legal y la imposición de la multa cumplir con el objetivo de la misma.

Concluimos el presente apartado, citando una frase del ilustre Don Manuel de Landizábal y Uribe, exhortando a todos aquellos legisladores que lean este pequeño trabajo a que reflexionen sobre la misma: “Nada interesa más a una nación, que el tener buenas leyes



Criminales, porque de ellas depende su libertad civil y en gran parte la buena constitución y seguridad del Estado”<sup>102</sup>.

### **VIII. Requisitos Constitucionales para las ordenes de visita domiciliaria.**

Ante todo, es importante tener presente que el respeto a la inviolabilidad del domicilio es un de los derechos humanos más sagrados para el hombre, derecho que se encuentra plasmado y protegido por diversas garantías individuales de nuestro sistema jurídico, entre las que destacan las establecidas en los artículos 14 y 16 Constitucionales, cuyas partes relativas ya fueron analizadas en el presente trabajo. No obstante, es momento de abordar los requisitos que el constituyente estableció que deben reunir todas las ordenes de visita domiciliaria. Los párrafos octavo y onceavo del artículo 16 de nuestra Ley Fundamental establecen textualmente:

“Art. 16.-...

...

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa por la autoridad que practique la diligencia.

...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se

---

<sup>102</sup> LARDIZABAL Y URIBE, Manuel, Op. Cit. Pág. 3

han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

...”

El artículo 16 Constitucional establece que las ordenes de visita domiciliaria deberán reunir los mismos requisitos que las ordenes de cateo, estableciendo el precepto Constitucional invocado los requisitos que deberán reunir las mencionadas ordenes de cateo. En ejercicio de la hermenéutica jurídica se ha llegado a la conclusión que la Constitución establece los siguientes requisitos para las ordenes de visita domiciliaria;

- a) Que sea expedida por autoridad administrativa competente.
- b) Que sea escrita.
- c) Que este debidamente fundada y motivada.
- d) Que indique la persona a la que se dirige, es decir, el nombre, razón o denominación social del contribuyente visitado..
- e) Que exprese el lugar o lugares en los que se llevará a cabo la visita.
- f) Que precise el objeto u objetos que se buscan, implicando lo anterior precisar por su nombre las contribuciones cuya revisión pretende llevarse a cabo, así como el período en que se causaron.

Lo anterior ha sido sostenido por las jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se transcriben a continuación:

“Octava Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 68, Agosto de 1993

Tesis: 2a./J. 7/93

Página: 13

ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS. De conformidad con lo establecido por la fracción II del artículo 16 constitucional y por la fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de las órdenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica, deben estar fundadas y motivadas y expresar el objeto o propósito de que se trate; requisitos para cuya completa satisfacción es necesario que se precisen en dichas órdenes, expresando por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitadores se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden. Sólo mediante tal señalamiento, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, se cumple con el requerimiento del artículo 16 constitucional, consistente en que las visitas deben sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, como es el señalar los objetos que se buscan, lo que, en tratándose de órdenes de visita se satisface al precisar por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento se trate. Adoptar el criterio contrario impediría, además, al gobernado cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación.

Contradicción de tesis. Varios 40/90. Entre la sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito. 19 de

abril de 1993. Cinco votos. Ponente: Atanasio González Martínez. Secretario: Alfonso Soto Martínez.

Tesis de Jurisprudencia 7/93. Aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada de ocho de julio de mil novecientos noventa y tres, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: Presidente Noé Castañón León, Atanasio González Martínez, Carlos de Silva Nava, José Manuel Villagordoa Lozano y Fausta Moreno Flores.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, Diciembre de 1997, página 333, tesis por contradicción 2a./J.59/97.

Novena Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Diciembre de 1997

Tesis: 2a./J. 59/97

Página: 333

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO. Acorde con lo previsto en el artículo 16 constitucional, así como con su interpretación realizada por esta Suprema Corte en las tesis jurisprudenciales cuyos rubros son: "VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER." (tesis 183, página 126, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995) y "ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS." (tesis 509, página 367, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995), que toman en consideración la tutela de la inviolabilidad del domicilio y

la similitud establecida por el Constituyente, entre una orden de cateo y una de visita domiciliaria, cabe concluir que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitadores las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa. Esta conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenore o detalle el capitulado o las disposiciones de las leyes tributarias correspondientes, porque tal exageración provocaría que con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se considerara impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe qué contribuciones están a su cargo, situación que es distinta de los casos de contribuyentes clandestinos, es decir, aquellos que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes

porque, en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. También debe señalarse que las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, no sólo conciernen a las materiales o de pago, sino igualmente a las formales o cualquier otro tipo de deber tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al fisco.

Contradicción de tesis 23/97. Entre las sustentadas por el Tercer y Quinto Tribunales Colegiados, ambos en Materia Administrativa, del Primer Circuito. 26 de septiembre de 1997. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Edgar Humberto Muñoz Grajales.

Tesis de jurisprudencia 59/97. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública de veintiséis de septiembre de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.”

Por otro lado, consideramos que el artículo 16 Constitucional también establece el principio de indispensabilidad de las visitas domiciliarias, al establecer que las autoridades fiscales solo podrán exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables. En términos del diccionario de la Real Academia Española el vocablo “indispensable” se conceptúa como

aquello “que no se pueda dispensar”<sup>103</sup>, es decir, las autoridades fiscales sólo están facultadas para exigir la exhibición de los libros y papeles cuya exhibición no puede ser dispensada.

---

<sup>103</sup> Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española, Editorial Espasa-Calpe, Madrid. 1992. Pág. 818.

### CAPÍTULO TERCERO. TEORÍAS MACROECONÓMICAS RELACIONADAS CON LA POLÍTICA FISCAL.

Son muchas las teorías sobre la política fiscal que han desarrollado los economistas, las cuales con excepción a la teoría clásica surgieron después de la primera guerra mundial y principalmente después de la “gran depresión” que sufrió la humanidad entre los años de 1929 a 1933. Resulta interesante la frase apuntada por Horacio Guillermo Corti al señalar que “si reunimos a un Constitucionalista, al Realista, al Técnico y al Inventor y les decimos que conversen sobre política fiscal, el resultado será muy claro: un diálogo de sordos, pues bajo la inocencia de un vocablo común (política) se desarrollan actitudes, pasiones, conceptos y teorías muy diferentes”<sup>104</sup>, así también resulta por demás interesante la definición que aporta el mismo autor al señalar que la política fiscal “es un medio más del ejercicio del poder de unos sobre otros”<sup>105</sup> considerando que “redistribución de la renta, variación en el consumo, exenciones y desgravaciones, condonaciones, etcetera: nada de eso tiene una significación por sí mismo, son medios o índices del ejercicio del poder.”<sup>106</sup>

Es triste tan siquiera pensar en que la política fiscal pueda ser utilizada como un mero instrumento del poder. Es por ello, que como juristas consideramos importante tener algunos conocimientos macroeconómicos y microeconómicos para no ser engañados por aquellos que

---

<sup>104</sup> Corti, Horacio Guillermo. Derecho Financiero. Editorial Abeledo - Perrot, Buenos Aires. 1997. Págs. 400-401.

<sup>105</sup> Ibid Pág. 409.



consideran a la política fiscal como una mera herramienta del poder, así como para nunca permitir que esas intenciones mezquinas vayan en contra del bien común y de los derechos fundamentales del hombre.

#### A. Teoría Clásica.

“La teoría clásica fue desarrollada y defendida por reconocidos economistas como es el caso de John Stuart Mill, Alfred Marshall y Pigou”<sup>107</sup>, todos ellos continuadores del pensamiento de su maestro Adam Smith. La principal afirmación de esta teoría consiste en sostener que la política fiscal es inútil para aumentar o disminuir la producción o el empleo. Lo anterior es debido a dos conclusiones en que se funda ésta teoría. “En primer lugar, no existe nunca despilfarro, en el sentido de que no se utilicen los recursos, es decir, la producción siempre se encuentra en su nivel potencial y los trabajadores que quieren trabajar al salario vigente encuentran trabajo, con lo anterior, no pretenden afirmar que no exista desempleo microeconómico, sino desempleo macroeconómico, es decir, que no existen recursos inutilizados porque la demanda agregada sea insuficiente.”<sup>108</sup>

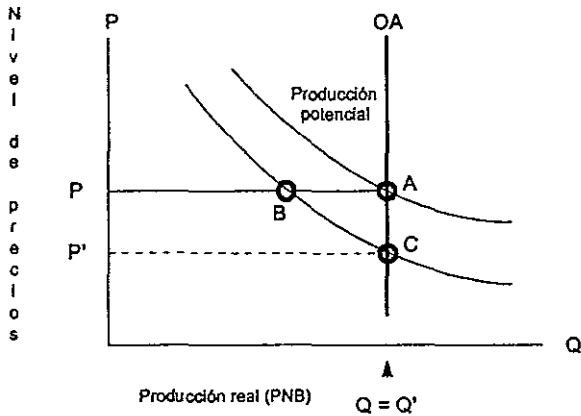
Para entender esta teoría, basta con citar el caso expuesto por Samuelson en su texto “Economía” de una economía que se encuentra en equilibrio, es decir, aquella donde a cierto precio la gente está dispuesta a demandar y las empresas a producir cierta cantidad de bienes y servicios. Si en esta economía se endurece la política monetaria, es decir, reduciendo el Banco Central el circulante, obviamente la gente existiendo el mismo Producto Interno Bruto, necesitará dinero obteniéndolo de sus inversiones en cuentas bancarias, por lo que al haber menos demanda de instrumentos financieros bajan de precio y por ende la tasa de interés

---

<sup>106</sup> Ibid. Pág. 409.

<sup>107</sup> Samuelson, Paul et. Nordhaus, William. Economía, Editorial Mc. Graw-Hill. México. 1993. Pág. 185. Cfr.

aumenta, reduciendo las empresas la inversión al aumentar las tasas de interés. Como consecuencia de lo anterior, el gasto agregado disminuye y por ende existirá una sobre-oferta, pudiendo existir una disminución de la producción por un breve período de tiempo, más al existir dicha sobre-oferta la economía se ajustará en términos de la mano invisible, reduciendo las empresas los precios de sus bienes y servicios y los salarios de sus trabajadores, reestableciéndose así, el pleno empleo y la producción, desprendiéndose de lo anterior que la teoría clásica también cree en la flexibilidad de los precios y de los salarios, flexibilidad respecto de la cual los economistas modernos se muestran escépticos. El caso anterior puede ser visualizado en la siguiente gráfica:



109

En consecuencia, en términos de la teoría clásica, la política fiscal únicamente puede tener como efecto un aumento o una disminución de precios. No obstante, consideramos que los presupuestos de la teoría clásica, como lo es el pleno empleo y la ubicación de la economía en su frontera de posibilidades de producción no existen en nuestro país, al ser un hecho

<sup>108</sup> Ibid. Pág. 184. Cfr.

<sup>109</sup> Ibid. Pág. 185.

notorio el nivel de desempleo y el indebido aprovechamiento de nuestros recursos, por lo que ésta teoría resulta inaplicable en nuestro país.

## **B. Teoría Keynesiana.**

El creador de la teoría keynesiana fue John Maynard Keynes cuya obra principal fue la “Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero” que surgió a la luz pública en el año de 1936. “Mientras que los economistas clásicos predicaban que era imposible un desempleo persistente, los economistas de los años treinta difícilmente pudieron olvidarse del enorme ejército de desempleados, que suplicaban trabajo y vendían lápices en las esquinas de las calles.”<sup>110</sup> “Keynes parte de presupuestos distintos de los que partieron los clásicos al percatarse que los salarios y los precios eran inflexibles o rígidos.”<sup>111</sup>, por lo que la oferta que de acuerdo a la teoría clásica se veía inalterada por la política fiscal, cambio de ser vertical, a ser una curva de pendiente positiva, implicando lo anterior, que la oferta agregada si puede modificarse a través de la política fiscal, en cualquiera de sus dos variantes, ya sea el gasto gubernamental o la modificación de los impuestos. “Así también Keynes, partió del presupuesto de que la economía es inestable de manera inherente y que requiere de una activa intervención gubernamental para alcanzar la estabilidad.”<sup>112</sup>

Hubo una intensa controversia en los años 1950's-1960's entre los economistas que defendían la teoría keynesiana frente a los que defendían a la teoría monetarista que será explicada en el siguiente apartado del presente capítulo. Los keynesianos le dan una gran importancia a la política fiscal y poca importancia a la política monetaria. “El keynesianismo extremo incluso llegó a sostener que “un cambio de la oferta monetaria no tiene efecto alguno

---

<sup>110</sup> Ibid. Pág. 186.

<sup>111</sup> Ibid. Pág. 186.

<sup>112</sup> Parkin, Michael. Macroeconomía. Editorial Addison Wesley Longman. México. 1998. Pág. 901.

sobre el nivel de la demanda agregada y que un cambio de las compras gubernamentales de bienes y servicios o de los impuestos tiene un gran efecto sobre la demanda agregada, al considerar que la inversión es totalmente insensible a las tasas de interés, resultando la política monetaria impotente. Así también sostuvieron que un cambio de la oferta monetaria no afecta las tasas de interés al estar la gente dispuesta a tener cualquier cantidad de dinero a una tasa de interés dada.”<sup>113</sup>

El problema o el defecto que tiene la política fiscal, ya sea a través del gasto gubernamental o de la modificación de las contribuciones, es el denominado efecto de expulsión, el cual consiste en una elevación de las tasas de interés y por ende en una disminución de la inversión, por lo que el aumento del Producto Interno Bruto ocasionado por el aumento del gasto gubernamental o por la disminución de los impuestos se puede ver parcial o totalmente contrarrestado por la disminución de la inversión. Lo anterior, es lógico, ya que al incrementarse el gasto gubernamental o al disminuirse las contribuciones la gente tendrá mayores ingresos, mas sin embargo, con una oferta monetaria constante, desearán gastar más obteniendo el dinero de sus cuentas bancarias o inversiones, por lo que al haber menos demanda de instrumentos financieros, el precio de los mismos disminuye y la tasa de interés aumenta, disminuyendo la inversión y así el Producto Interno Bruto del Estado. No obstante, aunque siempre existe el efecto de expulsión resulta muy difícil que en la realidad la expulsión sea absoluta.

Otro de los efectos negativos de la política fiscal, es que al aumentar las tasas de interés provoca mayor demanda de la moneda nacional, al imigrar capitales extranjeros como consecuencia de mayores tasas de interés, aumentando así la demanda de la moneda nacional y por ende revaluándose la misma. Al revaluarse la moneda nacional, el precio de los bienes y

---

<sup>113</sup> Ibid. Págs. 902-903. Cfr.

servicios aumenta en relación al precio de los bienes y servicios ofrecidos en el extranjero, por lo que las exportaciones disminuyen, las importaciones aumentan, viéndose afectado el saldo de la balanza comercial.

Por otro lado, los defensores de la teoría keynesiana sostienen que también existe un efecto de inclusión, el cual se entiende como “la tendencia de una política fiscal expansionista a aumentar la inversión”<sup>114</sup> Este efecto, sostienen los defensores de la teoría keynesiana se puede actualizar en tres hipótesis:

- a) “Cuando existe una recesión, ya que al aumentar el gasto de la gente, puede crear expectativas de una recuperación más rápida y producir un aumento de los beneficios futuros esperados.
- b) Cuando las compras gubernamentales se realizan para incrementar los bienes de capital, como pudieran ser las carreteras o los ferrocarriles al reducir así el costo del transporte y aumentar así la rentabilidad del capital de propiedad privada.
- c) Cuando se disminuyen los impuestos sobre los beneficios de las empresas, provocando la reinversión de sus utilidades.”<sup>115</sup>

### **C. Teoría Monetarista.**

El autor de la teoría monetarista es Milton Friedman, de la conocida escuela de Chicago, que surgió de la Universidad de Chicago en los Estados Unidos de América. Los seguidores y defensores de la teoría monetarista “le otorgan mucha importancia a las variaciones de la cantidad de dinero como el principal factor que determina la demanda

---

<sup>114</sup> Ibid. Pág. 891.

<sup>115</sup> Ibid. Pág. 891-892. Cfr.

agregada y consideran que la economía es estable inherentemente.”<sup>116</sup> En otras palabras, “esta corriente se basa en el punto de vista de que los mercados libres asignan los recursos eficientemente y que un crecimiento estable y bajo de la oferta monetaria produce la estabilidad macroeconómica.”<sup>117</sup>

En relación a la política fiscal, los macroeconomistas que defienden la teoría monetarista consideran que no tiene ningún efecto en la economía, ya que manifiestan que la inversión es sumamente sensible a las tasas de interés, mientras que la demanda de dinero es totalmente insensible a las tasas de interés. En consecuencia, sostienen los monetaristas que a través del ejercicio de la política fiscal, ya sea a través del aumento del gasto gubernamental o de la reducción de los impuestos para estimular la demanda, con una oferta monetaria constante, al aumentar el Producto Interno Bruto y por ende el consumo y la demanda de dinero de la gente, ésta obtiene dicho dinero vendiendo sus instrumentos financieros, provocando así un aumento de las tasas de interés y una reducción de la inversión, lo que genera una disminución del Producto Interno Bruto que puede ser tan grande como el aumento del Producto Interno Bruto derivado del ejercicio de la política fiscal.

Los monetaristas sostienen que la política fiscal es inútil, debiendo utilizarse la política monetaria para estimular la demanda, así como para luchar contra la inflación. Al ser insensible la cantidad de dinero demandada a las tasas de interés, al incrementarse la oferta monetaria, sostienen los monetaristas, ese dinero será invertido por la gente en instrumentos financieros, reduciendo así la tasa de interés, lo que producirá además un aumento de la inversión. En consecuencia, la política monetaria tiene un doble efecto, disminuye las tasas de interés y aumenta el gasto agregado al aumentar la inversión.

---

<sup>116</sup> Ibid. Pág. 901. Cfr.

<sup>117</sup> Ibid. Pág. 1026.

#### **D. Otras Teorías Macroeconómicas Relacionadas con la Política Fiscal.**

Entre los keynesianos y los monetaristas hubieron aquellos que adoptaron una posición intermedia. El tiempo probó que la sensibilidad de la inversión a las tasas de interés existe, mas no en el grado que los monetaristas lo sostenían; mientras que también se probó a través de la estadística basada en experiencias históricas y nacionales que la sensibilidad de la demanda de dinero de la gente a las tasas de interés existe, mas tampoco en el grado que lo afirman los keynesianos. En consecuencia, la aportación más importante de ésta posición intermedia es que tanto la política fiscal, como la monetaria tienen efectos sobre la demanda agregada y por ende sobre el Producto Interno Bruto.

Otra de las teorías macroeconómicas de la política fiscal es la nueva macroeconomía clásica, "siendo el fundador de la misma, J. Muth."<sup>118</sup> Esta corriente sostiene que la política fiscal es totalmente inútil, provocando únicamente un incremento de precios. "Esta teoría se basa en la hipótesis de expectativas racionales y el principio de equilibrio continuo de los mercados,"<sup>119</sup> llegando a conclusiones cercanas a las de los monetaristas, mas sin embargo la nueva macroeconomía clásica "recomienda tasas constantes de crecimiento de la oferta monetaria."<sup>120</sup> Lo anterior consiste en que el mercado se encuentra permanentemente en equilibrio, ya que los agentes económicos forman sus expectativas y actúan de acuerdo a éstas en términos de sus conocimientos económicos, por lo que la política fiscal resulta ineficaz de acuerdo a ésta teoría, ya que al actuar los agentes económicos, resulta inútil la política fiscal, pudiendo resultar hasta peligrosa, al poder llegar a conocer los agentes económicos las medidas que pretenden instrumentarse. Los defensores de la nueva macroeconomía clásica

---

<sup>118</sup> Calvo Bernardino, Antonio, Galindo Martín, Miguel Angel et. al. Lecturas Sobre la Política Fiscal. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. 1992. Pág. 48.

<sup>119</sup> Ibid. Pág. 48.

sostienen que la política fiscal únicamente se debe utilizar cuando se reúnen los siguientes requisitos: "a) que las autoridades económicas conozcan antes que los agentes los problemas planteados; b) que apliquen la política estabilizadora adecuada para combatir los problemas, y c) que los agentes económicos no sean capaces de anticipar dicha política. Algunas de las críticas, principalmente keynesianas, que se hacen a ésta corriente de pensamiento son las siguientes:

"a) Que los agentes económicos no poseen el mismo nivel de información que el gobierno, por las posibilidades de ocultación que éste tiene y por las economías de escala que se derivan de la posesión de dicha información; con lo cual es muy posible que el gobierno conozca antes los problemas, aplique una política adecuada para combatirlos y los agentes no logren anticiparlas. Es decir, que tenga éxito la política gubernamental.

b) Que los agentes económicos no adoptan siempre una actitud defensiva frente a las políticas del gobierno, sino que en muchas ocasiones colaboran con él, con el fin de lograr una mayor estabilización a largo plazo, aunque se produzcan serios perjuicios a corto.

c) Que una parte importante de la actividad económica se efectúa apoyándose en los contratos a plazo, que se firman teniendo en cuenta las expectativas de ese momento, pero luego las expectativas cambian y los contratos, mientras están en vigor, no se modifican, quedando, pues, un margen importante de actuación para las autoridades, ya que en el período de vigencia de los contratos, las expectativas nuevas no puedan ejercer sus efectos.

d) Que la información para formar las expectativas racionales es difícil y costosa de obtener, por lo que los agentes económicos, si actúan racionalmente, utilizarán

---

<sup>120</sup> Ibid. Pág. 52. Cfr.



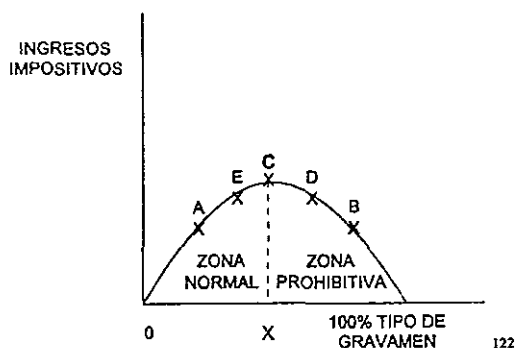
información hasta que sus beneficios marginales coincidan con sus costes marginales, dejando cualquier otra información sin utilizar, lo que puede llevar a que no se formen expectativas óptimas. Si a esto añadimos que la información es cambiante, lo máximo que pueden hacer los sujetos económicos es llevar a cabo un proceso de aprendizaje paulatino, adaptándose a la corriente continua de información que les llega. Según lo que acabamos de exponer, algunos autores señalan que sería más acertado hablar de expectativas semiirracionales, es decir, de una adecuada combinación entre expectativas adaptativas y racionales que es a lo máximo que pueden llegar los agentes económicos en la formación de sus expectativas.

e) Que existen determinados períodos en los que los agentes no disponen de información suficiente para formar sus expectativas racionales, quedando, pues, un cierto tiempo en el que la política de las autoridades podría tener éxito. Estos períodos transitorios se corresponderían, por ejemplo, con cambios en la dirección de las políticas del gobierno, pero se reconoce que no es conveniente “engañar” continuamente a los ciudadanos, puesto que éstos terminarán incorporando a la formación de sus expectativas esos cambios en la actuación del gobierno, dejando a su política sin éxito.”<sup>121</sup>

La escuela de la economía de la oferta fue integrada por un grupo de autores que se basaron en la curva de Laffer. “Esta curva pone en relación los tipos impositivos con la recaudación obtenida por los impuestos. Gráficamente, la curva de Laffer puede ser visualizada de la siguiente manera:

---

<sup>121</sup> Ibid. Págs. 51-52.



Tomando en consideración la gráfica anterior, cuando los gravámenes se encuentran situados entre 0 y X, conforme aumentan los gravámenes aumenta la recaudación; mas sin embargo, cuando los gravámenes exceden del punto X, entonces conforme se van aumentando los mismos, la recaudación disminuye. El punto X está determinado por muchos factores, pero entre ellos se encuentra la eficiencia del Estado en la prestación de los servicios públicos, ya que los gobernados de verse retribuidos con buenos servicios públicos, tendrán menos objeciones en pagar más impuestos. La zona en la cual conforme aumentan los gravámenes aumenta la recaudación fue denominada por Laffer como la zona normal, mientras que la zona en donde aunque aumentan los gravámenes disminuye la recaudación fue denominada por Laffer, zona prohibitiva, considerando Laffer que de permanecer un Estado gravando a sus gobernados en la zona prohibitiva será únicamente con la finalidad de lograr efectos macroeconómicos.

Los defensores de la escuela de la economía de la oferta critican a los keynesianos al considerar, la escuela de la economía de la oferta que el mercado económico es capaz de alcanzar eficiencia, crecimiento y estabilidad sin la intervención de la política fiscal, la cual

<sup>122</sup> Ibid. Pág. 64.

únicamente ha generado déficit en el gobierno e inflación en la economía al incrementarse los gastos públicos que deben financiarse aumentando los tipos impositivos que desalientan la productividad y la inversión. En oposición a todo lo anterior, los economistas de la oferta consideran que sería mejor incentivar la producción, el empleo y el crecimiento económico, a través de la reducción de los impuestos y del mínimo intervencionismo del Estado a través de una política fiscal restrictiva, ya que la economía es capaz de autorregularse.”<sup>123</sup>

“La Nueva Escuela de Cambridge surge en los años setenta en la Gran Bretaña, con unas teorías centradas fundamentalmente en el caso británico, que suponen en algunos puntos una crítica a los planteamientos tradicionales defendidos tanto por keynesianos como por monetaristas.”<sup>124</sup> Los principales representantes de esta teoría son W. Godley, F. Cripps, M.J. Fetherston, K. Cuthberston y F. May. “Esta corriente del pensamiento considera importante la política fiscal, mas a diferencia de los keynesianos consideran que la política fiscal no debe ser discrecional, sino automática,”<sup>125</sup> entendiéndose por política fiscal automática, el fijar reglas que deben mantenerse constantes a mediano plazo tanto para los tipos impositivos como para los gastos públicos, mientras no se modifiquen los objetivos macroeconómicos.”<sup>126</sup>

Sumamente interesante, resulta la teoría macroeconómica relacionada con la política fiscal denominada “Public Choice.” Esta teoría se manifiesta en contra del gasto presupuestal deficitario, pugnando por un presupuesto equilibrado, sin que se pueda argumentar como causal para un presupuesto desequilibrado los beneficios de una política fiscal.

---

<sup>123</sup> Ibid. Págs. 63-71. Cfr.

<sup>124</sup> Ibid. Pág. 56. Cfr.

<sup>125</sup> Calvo Bernardino, Antonio, Galindo Martín, Miguel. La Teoría de la Política Fiscal. Editorial Dykinson. Madrid. 1990. Pág. 277.

<sup>126</sup> Calvo Bernardino, Antonio, Galindo Martín, Miguel Angel et. al. Lecturas Sobre la Política Fiscal. Op. Cit. Pág. 61.

Por nuestra parte, reconocemos la eficacia de la política fiscal sobre la economía, como una herramienta para aumentar o disminuir el Producto Interno Bruto de un país, como lo reconocen las teorías económicas más modernas, tanto en relación al gasto público, como en relación a la modificación de los impuestos. No obstante, jurídicamente, en términos del artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental, el establecimiento de las contribuciones debe tener como única finalidad el destino al gasto público de las mismas. En consecuencia, jurídicamente resulta aberrante, tan solo pensar que se incrementen los impuestos con la finalidad de combatir la inflación o de lograr otro objetivo macroeconómico. Sin embargo, consideramos que una disminución de las contribuciones para fomentar la inversión, la reinversión y reactivar la economía como lo sostienen varias de las teorías expuestas si resulta justificable, ya que de ésta manera se fomenta la inversión, sin violarse la garantía individual invocada, al continuarse recaudando las contribuciones que sean necesarias destinándolas al gasto público, máxime si se reducen las contribuciones, reduciéndose también el gasto público en partidas en donde el gasto público no es necesario y se ejerce ineficientemente.

## **CAPÍTULO CUARTO.- PRINCIPIOS ECONÓMICOS QUE DEBE RESPETAR UN SISTEMA FISCAL.**

Ya algunos predecesores de Adam Smith luchaban por el respeto a los principios de dejar hacer (*laisser-faire*), dejar pasar (*laisser-passer*), pugnando dichos principios por lograr una menor intervención del Estado en la economía, surgiendo así el concepto del Estado policía, cuya intervención en el mercado debe ser mínima, al haberse comprobado que de acuerdo a la teoría de la mano invisible de Adam Smith, la libertad del ser humano en el mercado, sin la intervención del Estado produce el mayor bienestar económico para la población. En consecuencia, los impuestos, quierase o no, son una forma de intervención del Estado en la economía, al modificar los precios y las decisiones que los seres humanos en el mercado tomarían sin su existencia.

No obstante, los impuestos son indispensables para la supervivencia del Estado moderno, por lo que consideramos que la única finalidad de un sistema fiscal debe ser la recaudación para cubrir el gasto público. Está comprobado que por lo general, los impuestos producen efectos negativos en el mercado y en el bienestar de los ciudadanos, ya que “los impuestos desalientan la actividad económica”<sup>127</sup> interfiriendo con el mercado, resultando mayor el beneficio que se pierde por el establecimiento de los impuestos que el monto de lo recaudado. Sin embargo, los diversos doctrinarios económicos han considerado que los

---

<sup>127</sup> Mankiw, N. Gregory. Principles of Microeconomics, Editorial Dryden Press. Estados Unidos de América. Pág. 123. Cfr.

impuestos no deben ser establecidos arbitrariamente por el depositario de la potestad fiscal, sino cumpliendo con ciertos principios que produzcan la menor alteración dentro de lo posible del mercado y el menor malestar para los ciudadanos, principios que serán desarrollados a continuación.

## **I. Principios Clásicos de la Economía.**

Contrario a lo que algunos sostienen, los autores clásicos de la economía no fueron los primeros en establecer los principios que debe respetar un sistema fiscal, ya que desde que surgieron los impuestos nació también el interés de los contribuyentes para que éstos cumplieran con ciertos principios; aunque desde entonces, tal vez nunca se ha logrado que un sistema fiscal respete todos los principios que debiera.

Desde la antigüedad existieron pensadores que aportaron al conocimiento humano principios que consideraban debe respetar un sistema fiscal. “En la India, en el Arthashastra, o la ciencia de la riqueza de Kantilya, cuya antigüedad se remonta a 300 años A.C., se halla un principio que desarrollaría posteriormente Adam Smith el cual señalaba “así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando estén maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas estén presentes.”<sup>128</sup> No obstante fue siglos más tarde cuando dichos principios se lograron institucionalizar y tal vez por ello cada día han adquirido más importancia en la doctrina.

“Aunque hubieron escuelas que analizaron los principios que debe respetar un sistema fiscal, como sucedió en el caso de los mercantilistas con William Petty (1623-1687), así como también en el caso de los cameralistas con Johann Heinrick Von Justi (1720-1771) y con los

---

<sup>128</sup> García Vizcaíno, Catalina. Op. Cit. Pág. 11.

fisiócratas, se le atribuye al escocés Adam Smith la sistematización de dichos principios en su obra intitulada “Indagación acerca de la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones” publicada en 1776, surgiendo así los principios de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economicidad.”<sup>129</sup>

#### **A. Principio de Justicia.**

El principio de justicia es el antecedente del principio de capacidad contributiva, así como de los principios de proporcionalidad y equidad que ya fueron desarrollados en este trabajo. “Éste principio a su vez incorpora a los principios de generalidad y de uniformidad”<sup>130</sup> y consideramos que también a los de proporcionalidad y equidad, ya que el mismo establece que todos los ciudadanos de un país deben contribuir al gasto público, debiendo ser uniformes las contribuciones entre aquellos que tienen la misma capacidad contributiva. Es por ello que de éste principio también se desprende el principio de equidad horizontal, es decir, el trato igual a los iguales y el de equidad vertical que implica el trato desigual a los desiguales según lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación de los Estados Unidos Mexicanos.

#### **B. Principio de Certidumbre.**

El principio de certidumbre es el antecedente del principio de legalidad que ya fue analizado en ésta tesis. Éste principio implica que “deben precisarse el sujeto, el objeto, la base, la tasa, la tarifa, la época y forma de pago.”<sup>131</sup> “Incluso, Adam Smith llegó a considerar que éste principio tiene mayor importancia que el principio de justicia.”<sup>132</sup> Lo anterior, resulta

---

<sup>129</sup> Ibid. Pág. 20. Cfr.

<sup>130</sup> Margáin Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Op. Cit. Págs. 43-45.

<sup>131</sup> Ibid. Pág. 45.

<sup>132</sup> García Vizcaíno, Catalina. Op. Cit. Pág. 22.

lógico, ya que de no estar precisados los elementos de los impuestos que han sido citados previamente, quedaría al arbitrio de la autoridad, el establecerlos en el momento que quisiera, pudiendo llegar a afectar gravemente a aquellos que han caído de su gracia, fomentándose así la corrupción. No sin motivo, en la historia de la humanidad han surgido muy diversos levantamientos armados con la finalidad de luchar contra la tiranía y la arbitrariedad en la fijación de las contribuciones, con el anhelo de participar en el establecimiento de las mismas y de imponer limitaciones a la potestad fiscal.

### **C. Principio de Comodidad.**

“Este principio, uno de los cuatro enunciados por A. Smith, en su formulación original, pregona que todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo y en el modo en que con mayor probabilidad sea conveniente para el contribuyente pagarlo.”<sup>133</sup> “Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago.”<sup>134</sup> Consideramos que este principio tiene gran importancia, ya que como lo señala Dino Jarach, la contribución implica un sacrificio para el contribuyente, por lo que resulta conveniente establecer la época de pago del impuesto en el momento en que se presuponga que el contribuyente tenga recursos para evitar que además de la carga tributaria tenga que endeudarse.

### **D. Principio de Economía.**

---

<sup>133</sup> Jarach, Dino. Op. Cit. Pág. 306.

<sup>134</sup> Margain Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Op. Cit. Pág. 47.



El principio de economía o de economicidad es aquel que establece que la diferencia entre lo recaudado al contribuyente y lo que ingresa a las arcas públicas debe ser mínimo, es decir, un impuesto que absorbe grandes cantidades de dinero en su recaudación y administración en proporción a lo recaudado viola éste principio. Sin embargo, “éste principio también se manifiesta en contra de los impuestos que desalientan la inversión, pronunciándose en contra de las multas y las sanciones excesivas que más que corregir eliminan fuentes de trabajo y desincentivan la inversión, así como también en contra de las visitas domiciliarias y revisiones excesivas, así como de la exigencia para llevar contabilidades y registros complejos.”<sup>135</sup>

Como podrá percatarse el lector, todos los principios sistematizados por Adam Smith tienen gran actualidad, ya que evidentemente cualquier sistema fiscal que viole cualquiera de los principios mencionados no es óptimo y carecerá de legitimación, produciendo descontento entre su pueblo. Tal ha sido la importancia de éstos principios que se han incorporado en las Constituciones de gran parte de los Estados del mundo, entre otras en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como se ha señalado en ésta tesis.

## **II. Otros principios aportados por la doctrina económica moderna.**

Son muy numerosos los principios que la doctrina económica moderna ha considerado que debe respetar un sistema fiscal, lo cual es natural, ya que todo economista plantea los principios que considera son más adecuados para la teoría que desarrolla o que comparte. En consecuencia, sería inútil intentar agotar en el presente trabajo de tesis todos los principios que ha aportado la doctrina económica moderna, limitándonos a señalar los que consideramos más importantes.

---

<sup>135</sup> García Vizcaíno, Catalina. Op. Cit. Pág. 23.

El principio de neutralidad ha adquirido gran importancia en la actualidad con el neoliberalismo. Como se ha expuesto con anterioridad, de acuerdo a la teoría de “la mano invisible” la economía y el mercado funcionan mejor sin la intervención del Estado. Es por ello que de acuerdo al principio de neutralidad, un sistema fiscal “debe dejar inalteradas todas las circunstancias existentes en el mercado, sin distorsionar la oferta, la demanda, ni los precios.”<sup>136</sup> De acuerdo a los economistas, resulta absurdo y contrario al bienestar del pueblo que se apoyen o privilegien ciertas actividades a través del sistema fiscal, ya que de acuerdo a la teoría de las ventajas comparativas es mejor que cada Estado produzca aquel o aquellos productos en cuya producción tenga una ventaja comparativa en relación a los demás. Resulta imposible que el sistema fiscal deje inalteradas las circunstancias existentes en el mercado, ya que el establecimiento de una contribución produce efectos en el mercado, por lo que el objetivo del principio de neutralidad es que las circunstancias existentes en la economía sufran las menores modificaciones posibles.

El principio de productividad “cuya enunciación se le atribuye a Luigi Einaudi”<sup>137</sup> establece que el depositario de la potestad fiscal al elegir entre dos impuestos es preferible que elija a aquel que desaliente lo menos posible las actividades productivas de la economía privada. Consideramos que este principio es complementario del principio de neutralidad, ya que el establecimiento de contribuciones distorsionan al mercado en mayor o menor grado. En consecuencia, resulta preferible elegir al impuesto que desaliente menos a las actividades productivas.

Algunos otros doctrinarios de la economía apoyan el principio de “discriminación entre rentas ganadas y no ganadas”. Este principio establece que al implicar un mayor sacrificio los

---

<sup>136</sup> Jarach, Dino. Op. Cit. Págs. 304-305.

ingresos obtenidos del trabajo que los obtenidos del capital “debe ser más atenuada la imposición que recae sobre ingresos que derivan total o preponderantemente del trabajo personal, en comparación con aquellos que se originan total o prevalentemente del capital.”<sup>138</sup>

Por su parte, Adolfo Wagner, mediante el desarrollo de una interesante teoría, introduce el principio de la redistribución, al sostener que la finalidad de un sistema fiscal, no sólo debe ser la recaudación, sino también redistribuir la riqueza a través del gasto público. Sin embargo, desde la perspectiva del Derecho Fiscal, consideramos que la redistribución de la riqueza se logra a través de sistemas que establezcan el principio de capacidad contributiva, o bien, los de proporcionalidad y equidad, correspondiéndole al Derecho Presupuestario, complementar al Derecho Fiscal, redistribuyendo la riqueza mediante el gasto público.

Finalmente, el principio del beneficio establece “que los contribuyentes deben pagar impuestos de acuerdo a los beneficios que reciban de los servicios públicos.”<sup>139</sup> Este principio se actualiza evidentemente en los casos de las contribuciones de mejoras y de los derechos, ya que las contribuciones de mejoras las causan las personas que se benefician de manera directa por obras públicas, mientras que los derechos los causan aquellas personas que usan o aprovechan los bienes del dominio público, así como aquellas que reciben servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público. Este principio también resulta aplicable en algunas de las aportaciones de seguridad social, en las que el que más paga más beneficios obtiene. Por su parte, algunos doctrinarios como es el caso de Gregory Mankiw “consideran que este principio también es aplicable a los impuestos, ya que en este caso, los propietarios de mayor riqueza, tienen más interés en que haya una mejor seguridad pública que proteja sus bienes, así como también prefieren vivir en una sociedad con menor pobreza, obteniendo así

---

<sup>137</sup> Ibid Pág. 306.

<sup>138</sup> Jarach, Dino. Op. Cit. Pág. 307.

<sup>139</sup> Mankiw, Gregory N Op. Cit. Pág. 249.

un beneficio más alto de los impuestos que causan. Considera Mankiw, que este principio es totalmente aplicable tratándose de impuestos que gravan la enajenación de gasolina, ya que aquellos en los que incide éste impuesto tienen mayor interés en que haya mejores carreteras, puentes y caminos.<sup>140</sup> No obstante, en el caso de México, el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios que grava la enajenación de gasolina, entre otros bienes y servicios, no está destinado exclusivamente a la construcción de carreteras, puentes y caminos, por lo que en el caso de México consideramos relativa la aplicación de este principio.

---

<sup>140</sup> Ibid. Pág. 249.

## **CAPÍTULO QUINTO.- DISPOSICIONES CUESTIONABLES ANTE LAS TEORÍAS Y LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS Y ECONÓMICOS.**

Al haber ya analizado numerosos principios Constitucionales a los que debe respetar el sistema fiscal mexicano, así como también las teorías macroeconómicas relacionadas con la política fiscal y los principios económicos que debe respetar todo sistema fiscal, revisaremos ante las teorías y principios jurídicos y económicos diversas disposiciones de tres de nuestros ordenamientos fiscales más importantes: la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Código Fiscal de la Federación.

Es importante que al leer el presente capítulo, el lector tenga presente la conclusión a la que llegamos en el “Capítulo Tercero” del presente trabajo de tesis, en el sentido de que reconocemos la eficacia de la política fiscal sobre la economía, como una herramienta para aumentar o disminuir el Producto Interno Bruto de un país, como lo reconocen las teorías económicas más modernas, tanto en relación al gasto público, como en relación a la modificación de los impuestos. No obstante, jurídicamente, en términos del artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental, el establecimiento de las contribuciones debe tener como única finalidad el destino al gasto público de las mismas. En consecuencia, un sistema fiscal no debe aumentar las contribuciones con la finalidad de combatir la inflación o de lograr otro objetivo macroeconómico.

Sin embargo, consideramos que respetando las garantías individuales y los principios económicos, una disminución de las contribuciones para fomentar la inversión, la reinversión y reactivar la economía como lo sostienen varias de las teorías expuestas en el “Capítulo Tercero” del presente trabajo no resulta justificable, sino elogiable, ya que de ésta manera se fomenta la inversión, sin violarse la garantía individual invocada, al continuarse recaudando las contribuciones que sean necesarias destinándolas al gasto público, máxime si se reducen las contribuciones, reduciéndose también el gasto público en partidas en donde el mismo no es necesario y se ejerce ineficientemente.

## **I. Disposiciones Cuestionables de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

La revisión de diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta ante las teorías y los principios jurídicos y económicos resulta de gran importancia, ya que el impuesto sobre la renta, es la contribución por la que más ingresos percibe la Federación en los Estados Unidos Mexicanos, como se desprende del artículo 1º de la “Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1999”. Es por ello que decidimos analizar tres de algunas de las instituciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que consideramos ameritan una revisión ante las teorías y los principios que se han expuesto en el presente trabajo: la asociación en participación, la deducción de las inversiones y el régimen simplificado.

### **A. La asociación en participación para efectos del Impuesto Sobre la Renta.**

La asociación en participación es un contrato mercantil que se encuentra regulado en la Ley General de Sociedades Mercantiles (Arts. 252-259). El artículo 252 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que “la asociación en participación es un contrato por el cual una persona concede a otras que le aportan bienes o servicios una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de

comercio.” La asociación en participación, en términos de la Ley General de Sociedades Mercantiles no tiene personalidad jurídica, además de ser un contrato formal al deber constar por escrito. En este contrato, el asociante obra en nombre propio, por lo que no existe relación jurídica entre los terceros y los asociados.

En términos del artículo 257 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, los bienes aportados pertenecen en propiedad al asociante, con excepción a los casos en que en el contrato se estipule lo contrario y se inscriba la cláusula relativa en el Registro Público de Comercio; así como también en el caso de los bienes inmuebles, ya que la transmisión de su propiedad requiere de mayores formalidades, es decir, es necesario que el contrato se eleve a escritura pública. No obstante, aún cuando no se haya inscrito la cláusula relativa en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio si se prueba que el tercero tenía o debía tener conocimiento de que el inmueble es propiedad del asociado, la cláusula respectiva surtirá sus efectos como si se hubiere inscrito.

Así también, salvo pacto en contrario, en el contrato de asociación en participación las utilidades y las pérdidas se distribuirán observando lo estipulado en el artículo 16 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en términos del cual “la distribución de las ganancias o pérdidas entre los socios capitalistas se hará proporcionalmente a sus aportaciones, mientras que al socio industrial, el cual no reportará pérdidas, corresponderá la mitad de las ganancias y si fueren varios, esa mitad se dividirá entre ellos por igual. Con fines analíticos, se transcriben a continuación los artículos 252 a 259 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, los cuales regulan el contrato de asociación en participación:

“Art. 252.- La asociación en participación es un contrato por el cual una persona concede a otras que le aportan bienes o servicios una participación en las utilidades

y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio.

Art. 253.- La asociación en participación no tiene personalidad jurídica ni razón o denominación.

Art. 254.- El contrato de asociación en participación debe constar por escrito y no estará sujeto a registro.

Art. 255.- En los contratos de asociación en participación se fijarán los términos, proporciones de interés y demás condiciones en que deban realizarse.

Art. 256.- El asociante obra en nombre propio y no habrá relación jurídica entre los terceros y los asociados.

Art. 257.- Respecto a terceros, los bienes aportados pertenecen en propiedad al asociante, a no ser que por la naturaleza de la aportación fuere necesaria alguna otra formalidad, o que se estipule lo contrario y se inscriba la cláusula relativa en el Registro Público de Comercio del lugar donde el asociante ejerce el comercio. Aun cuando la estipulación no haya sido registrada, surtirá sus efectos si se prueba que el tercero tenía o debía tener conocimiento de ella.

Art. 258.- Salvo pacto en contrario, para la distribución de las utilidades y de las pérdidas se observará lo dispuesto en el artículo 16. Las pérdidas que correspondan a los asociados no podrán ser superiores al valor de su aportación.



Art. 259.- Las asociaciones en participación funcionan, se disuelven y liquidan, a falta de estipulaciones especiales, por las reglas establecidas por las sociedades en nombre colectivo, en cuanto no pugnen con las disposiciones de este capítulo.”

No obstante todo lo anterior, desafortunadamente, parece que la creación de nuestras leyes fiscales se encuentra en manos de personas que no interesadas en respetar las garantías individuales y los principios económicos, con fines recaudatorios y políticos, crean en las leyes fiscales, ficciones jurídicas que contravienen no sólo las garantías individuales, sino instituciones jurídicas que han regido eficientemente a la humanidad durante siglos. Tal es el caso, de la asociación en participación en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual se encuentra regulada para efectos del mencionado impuesto en el artículo 8° de la ley invocada, desafortunadamente reformado mediante la ley miscelánea que entró en vigor a partir del 1° de enero de 1999, el cual establece textualmente:

“Art. 8°.- Cuando se celebre un contrato de asociación en participación, el asociante estará obligado al pago del impuesto respecto del total del resultado fiscal derivado de la actividad realizada a través de la asociación en participación, en los términos del Título II y estará a lo dispuesto por esta Ley. .

El resultado fiscal o pérdida fiscal derivada de las actividades realizadas en la asociación en participación no será acumulable o disminuible de los ingresos derivados de otras actividades que realice el asociante. La pérdida fiscal proveniente de la asociación en participación sólo podrá ser disminuida de las utilidades fiscales derivadas de dicha asociación, en los términos del artículo 55 de esta Ley.

El asociante llevará la contabilidad de las actividades de la asociación en participación por separado de la correspondiente a las demás actividades que realice y presentará en esta misma forma las declaraciones correspondientes.

El asociante deberá llevar una cuenta de capital de aportación de la asociación en participación por cada uno de los asociados y por sí mismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 120, fracción II de esta Ley. Los bienes aportados o afectos a la asociación en participación se registrarán en dicha cuenta y se considerarán capital de aportación.

Los bienes aportados por los asociados y los afectos a la asociación en participación por el asociante se considerarán, para efectos de esta Ley, como enajenados a un valor equivalente al monto original de su inversión actualizado aún no deducido, o a su costo promedio por acción, según sea el bien de que se trate, y en ese mismo valor deberán registrarse en la contabilidad de la asociación en participación y en la cuenta de capital de aportación de quien corresponda. La deducción de las inversiones a que se refiere este párrafo deberá efectuarse por el asociante, aun cuando sean propiedad de los asociados o del asociante, en cuyo caso estos últimos perderán el derecho a efectuar la deducción de tales inversiones. El asociante llevará una cuenta de utilidad fiscal neta y una cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de la asociación en participación, en los términos de los artículos 124 y 124-A de esta Ley.

Cuando se reduzca el capital de aportación, se distribuyan o retiren ganancias o utilidades de la asociación en participación, el asociante estará a lo dispuesto en los artículos 10-A, 120, fracciones II y XI, 121, 123 fracción IV, y 152 de esta Ley, según corresponda. En este caso quien perciba las ganancias o utilidades le dará tratamiento de dividendos y podrá adicionarlos a las cuentas de utilidad fiscal empresarial neta y de utilidad fiscal neta a que se refieren los artículos 112-B y 124 de esta Ley.

Cuando se termine o rescinda el contrato de asociación en participación y se regresen los bienes aportados o afectos a la asociación en participación se considerarán enajenados al valor fiscal registrado en la contabilidad de dicha asociación al momento en que se efectúe la enajenación y ese valor se considerará como reembolso de capital o utilidad distribuida, según resulte de lo dispuesto en este artículo.

Los pagos provisionales y el ajuste del impuesto sobre la renta que efectúe el asociante, correspondientes a las actividades de la asociación en participación, se calcularán en los términos de los artículos 12 y 12-A de esta Ley, tomando en cuenta el coeficiente de utilidad fiscal que se obtenga del contrato de asociación en participación. En el primer ejercicio fiscal se considerará como coeficiente de utilidad el del asociante, o en su defecto, el que corresponda en los términos del artículo 62 de esta Ley, a la actividad preponderante de la asociación en participación.

No se considerarán parte de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida del asociante, los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida de la asociación en participación.

El impuesto sobre la renta que corresponda a las actividades realizadas en la asociación en participación de conformidad con el primer párrafo del artículo 10 de esta Ley, disminuido del impuesto que se difiera conforme al segundo párrafo del mismo, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el artículo 13 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo en los términos del artículo 9º de la Ley del Impuesto al Activo. El impuesto diferido que se pague conforme al tercer párrafo del artículo 10-A de esta Ley, se podrá acreditar contra el impuesto al

activo del ejercicio en que se pague, y en dicho ejercicio se considerará causado para los efectos señalados en este párrafo.”

El artículo 8º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece la forma en que tributará la asociación en participación para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta debiendo el asociante pagar el impuesto respecto del total del resultado fiscal derivado de la actividad realizada a través de la asociación en participación en los términos del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Sin embargo, el mencionado título de la ley invocada establece la forma en que deberán tributar las personas morales para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Además, del artículo 8º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se desprende que a la asociación en participación se le ha dado un tratamiento fiscal, convirtiéndola en un centro de imputación de derechos y obligaciones que deben ser cumplidas por el asociante, por lo que consideramos que a partir del 1º de enero de 1999, se le ha otorgado a la asociación en participación personalidad jurídica para efectos fiscales.

En términos del artículo 8º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se le atribuye a la asociación en participación un resultado fiscal propio, el cual no será acumulable o disminuíble de los ingresos derivados de otras actividades que realicen el asociado o el asociante, por lo que las pérdidas fiscales que sufra la asociación en participación solo serán amortizables contra las utilidades fiscales derivadas de dicha asociación, debiendo llevar el asociante la contabilidad de la asociación en participación por separado de la correspondiente a la de las actividades que realice, presentando en esta misma forma las declaraciones correspondientes. Así mismo, el asociante debe llevar una cuenta de capital de aportación por si mismo y por cada uno de los asociados por las aportaciones hechas a la asociación en participación, debiendo llevar también una cuenta de utilidad fiscal neta y una cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de la asociación en participación en los términos de los artículos

124 y 124-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las cuales son independientes de las del asociante.

Cuando se reduzca el capital de aportación de la sociedad, se distribuyan o retiren ganancias o utilidades de la asociación en participación, serán aplicables los artículos 10-A, 120 fracciones II y XI, 121, 123 fracción IV y 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, todos los cuales son aplicables cuando se reduce el capital o se distribuyen ganancias o dividendos de las personas morales. En cuanto a los pagos provisionales de la asociación en participación, el asociante deberá calcularlos y enterarlos en términos de los artículos 12 y 12-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tomando en cuenta el coeficiente de utilidad que se obtenga considerando los ingresos y la utilidad fiscal de la asociación en participación, mas sin embargo, en el primer ejercicio fiscal de la asociación se considerará como coeficiente de utilidad el del asociante o en su defecto, el que corresponda en los términos del artículo 62 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para la actividad preponderante de la asociación en participación, artículo que establece los porcentajes de los ingresos brutos que en ciertos casos las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente como utilidad del contribuyente, dependiendo de la actividad a la que se dedique. De todo lo anterior, se desprende que el legislador mediante la reforma que entró en vigor a partir del 1° de enero de 1999 le otorgó a la asociación en participación personalidad jurídica, al convertirla en sujeto de derechos y obligaciones, estableciendo que la misma deberá tributar como cualquier persona moral.

Consideramos que el artículo 8° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y por ende el régimen fiscal de la asociación en participación, jurídicamente es violatorio de garantías individuales, ya que el artículo 31 fracción IV Constitucional establece que “son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”; interpretándose de acuerdo a una correcta hermenéutica jurídica que el

constituyente estableció el deber de las personas mexicanas de contribuir al gasto público, ya que para establecer un deber o una obligación jurídica, lógicamente, es necesario que el sujeto que deba cumplirla sea persona.

Es al derecho civil y mercantil al que le corresponde establecer quienes tendrán personalidad jurídica, resultando desafortunado que el legislador para efectos fiscales pretenda atribuirle personalidad a una asociación en participación que carece de ella conforme a las legislaciones que establecen quienes tienen personalidad jurídica, las cuales se la niegan a este contrato, ya que mercantilmente “en la simple asociación jamás nace una persona jurídica distinta de los asociados”<sup>141</sup>, ya que “con justa razón se ha dicho que la asociación, no teniendo personalidad y siendo oculta, no debe tener ni una razón social o un nombre que derive de su objeto y bajo el cual obre públicamente, ni un domicilio social atributivo de jurisdicción.”<sup>142</sup>

Es por ello, que las ficciones jurídicas que en materia fiscal el legislador ha incorporado, como aquella cuyo estudio nos ocupa, crean una verdadera inseguridad jurídica, ya que resulta ilógico que se le otorgue personalidad jurídica a una asociación en participación para ciertos efectos y no la tenga para otros, o que por lo menos, ilógicamente se establezcan derechos y obligaciones para un contrato como si tuviera personalidad jurídica cuando en términos de las disposiciones legales del derecho civil y mercantil, la asociación en participación carece absolutamente de ella, al establecerlo así expresamente el artículo 253 de la Ley General de Sociedades Mercantiles. En consecuencia, en términos de una adecuada hermenéutica jurídica, el artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental, establece el deber de contribuir al gasto público para las personas de nacionalidad mexicana, mientras que el artículo 8° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece derechos y obligaciones para un

---

<sup>141</sup> Cervantes Ahumada, Raúl. Derecho Mercantil. Editorial Herrero, S.A. de C.V. México. 1990. Pág. 565.

<sup>142</sup> Vázquez del Mercado, Oscar. Contratos Mercantiles. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México. 1996, Pág. 561.

contrato de asociación en participación que no es persona, por lo que consideramos que el precepto invocado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta resulta anticonstitucional.

Consideramos que existe una anticonstitucionalidad más grave del artículo 8° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al establecer que el resultado fiscal de la asociación en participación no deberá acumularse a los ingresos del asociante ni del asociado, mientras que en relación a las pérdidas sufridas por la asociación en participación, el mencionado precepto legal establece que no podrán amortizarse contra las utilidades del asociante, así como tampoco contra aquellas del asociado. Lo anterior, además de ser contradictorio, en relación a lo establecido por la Ley General de Sociedades Mercantiles en relación a que la distribución de las ganancias y las pérdidas se hará proporcionalmente a las aportaciones del asociante y asociado(s), resulta anticonstitucional, ya que la garantía individual establecida en el artículo 31 fracción IV de nuestra ley fundamental establece que las contribuciones deberán ser proporcionales, entendiéndose por proporcionalidad que al establecer las contribuciones, el depositario de la potestad fiscal, tome en consideración la capacidad contributiva del gobernado, olvidándose de éste principio el legislador al establecer en el artículo 8° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que no podrán ser amortizadas las pérdidas sufridas por una persona que participa en una asociación en participación, resultando violatorio del principio de proporcionalidad que la legislación fiscal no le permita a una persona que está sufriendo pérdidas como consecuencia de ser parte en este contrato que amortice dichas pérdidas, cuando en realidad está sufriendo un menoscabo en su capacidad contributiva.

Además de lo anterior, consideramos que el artículo 8° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, también viola el principio de justicia, al ser éste el antecedente de los principios de proporcionalidad y equidad, estableciendo este principio que las contribuciones deben ser generales y uniformes, tomando en consideración la capacidad económica del contribuyente.

Además, la desproporcionalidad del artículo 8° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no termina en lo expuesto anteriormente, ya que el mencionado artículo, también establece el deber de efectuar los pagos provisionales del primer ejercicio de la asociación en participación considerando el coeficiente de utilidad del asociante y solo en su defecto el que corresponda en términos del artículo 62 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta a la actividad preponderante de la asociación en participación, artículo que establece los porcentajes de los ingresos brutos que en ciertos casos las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente como utilidad del contribuyente dependiendo de la actividad a la que se dedica. El artículo 62 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece textualmente:

“Art. 62.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes podrá aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:

**I. Se aplicará 6% a los siguientes giros:**

Comerciales: Gasolina, petróleo y otros combustibles de origen mineral.

**II. Se aplicará 12% en los siguientes casos:**

Industriales: Sombreros de palma y paja.

Comerciales: Abarrotes con venta de granos, semillas y chiles secos, azúcar, carnes en estado natural; cereales y granos en general; leches naturales, masa para tortillas de maíz, pan de precio popular; billetes de lotería y teatros.

Agrícolas: Cereales y granos en general.

Ganaderas: Producción de leches naturales.

**III.- Se aplicará 15% a los giros siguientes:**

Comerciales: Abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional; salchichonería, café para consumo nacional; dulces, confites, bombones y



chocolates de precio popular; legumbres, nieves y helados, pan fino, galletas y pastas alimenticias, cerveza y refrescos embotellados, hielo, jabones corrientes y detergentes, libros, papeles y artículos de escritorio, confecciones, telas y artículos de algodón, artículos para deportes; pieles y cueros, productos obtenidos del mar, lagos y ríos, substancias y productos químicos o farmacéuticos, velas y veladoras; cemento, cal y arena, explosivos; ferreterías y tlapalerías; fierro y acero, pinturas y barnices, vidrio y otros materiales para construcción, llantas y cámaras, automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo, con excepción de accesorios.

Agrícolas: Café para consumo nacional y legumbres.

Pesca: Productos obtenidos del mar, lagos, lagunas y ríos.

**IV.- Se aplicará 22% a los siguientes rubros:**

Industriales: Masa para tortillas de maíz y pan de precio popular.

Comerciales: Espectáculos en arenas, cines y campos deportivos

**V.- Se aplicará 23% a los siguientes giros:**

Industriales: Azúcar, leches naturales; aceites vegetales; café para consumo nacional; dulces, confites, bombones y chocolates de precio popular; maquila en molienda de nixtamal, molienda de trigo y arroz; pan fino; galletas y pastas alimenticias; jabones corrientes y detergentes; confecciones, telas y artículos de algodón; artículos para deportes; pieles y cueros; calzado de todas clases; explosivos, armas y municiones; fierro y acero; construcción de inmuebles; pintura y barnices, vidrio y otros materiales para construcción; muebles de madera corriente; extracción de gomas y resinas; velas y veladoras; imprenta; litografía y encuadernación.

**VI.- Se aplicará 25% a los siguientes rubros:**

Industriales: Explotación y refinación de sal, extracción de maderas finas, metales y plantas minero-metalúrgicas.

**VII.- Se aplicará 27% a los siguientes giros:**

Industriales: Dulces, bombones, confites y chocolates finos, cerveza, alcohol, perfumes, esencias, cosméticos y otros productos de tocador; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería; papel y artículos de papel; artefactos de polietileno, de hule natural o sintético; llantas y cámaras; automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo.

**VIII.- Se aplicará 39% a los siguientes giros:**

Industriales: Fraccionamiento y fábricas de cemento.

Comerciales: Comisionista y otorgamiento de uso goce temporal de inmuebles.

**IX.- Se aplicará 50% en el caso de prestación de servicios personales independientes.**

Para obtener el resultado fiscal, se restará a la utilidad fiscal determinada conforme a lo dispuesto en este artículo, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de otros ejercicios.”

Resulta del todo desproporcional que si se estableció que la asociación en participación deberá tributar como las personas morales en general, deba hacer los pagos provisionales del primer ejercicio atendiendo al coeficiente de utilidad del asociante, ya que la actividad que se desarrollará en la asociación en participación puede ser solo una de las que desarrollaba el asociante, o tal vez pudiera ni siquiera coincidir con dichas actividades, por lo que resulta desproporcional que se establezca el deber de hacer pagos provisionales en el primer ejercicio fiscal de la asociación, con el coeficiente de utilidad del asociante. Es importante recordar que los pagos provisionales son un anticipo a cuenta del impuesto anual, por lo que el coeficiente de utilidad refleja la estimación a través de una fórmula incorporada en ley, de la utilidad que tendrá una persona en el ejercicio fiscal vigente, considerando para efectos de realizar ésta predicción a las utilidades respecto de los ingresos, ambos del ejercicio anterior.

Resulta del todo desproporcional que la asociación en participación efectúe pagos provisionales en su primer ejercicio fiscal utilizando el coeficiente de utilidad del asociante, ya que de ésta manera no se está tomando en consideración la verdadera capacidad contributiva de la "asociación en participación", si es que se decide otorgarle personalidad jurídica, así como tampoco del asociante y del asociado en dicha actividad, ya que aquellos que pretendan distribuirse utilidades mensualmente, estarán impedidos a realizarlo en su totalidad, al haber efectuado probablemente los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, por cantidades mayores, al Impuesto Sobre la Renta que se causará en el ejercicio, obteniendo así un saldo a favor hasta el momento de presentación de la declaración anual por el asociante, al tomar en consideración un coeficiente de utilidad que no le corresponde a la asociación en participación, no tomando en consideración así la capacidad contributiva de la asociación en participación si es que se le otorgara personalidad jurídica, así como tampoco del asociante, ni del o de los asociados.

Como propuesta sugerimos que el artículo 8º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establezca que en el primer ejercicio de la asociación en participación no se enteren pagos provisionales, ya que si se le da el carácter de persona moral a la asociación en participación, resulta lógico que por equidad (darle un trato igual a los iguales) frente al régimen general de las personas morales no realice pagos provisionales; mas sin embargo si se insistiera en el establecimiento de los pagos provisionales, sugerimos que el legislador establezca como coeficiente de utilidad el porcentaje correspondiente a la actividad preponderante de la asociación en participación establecido en el artículo 62 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en todos los casos, sin necesidad de recurrir al coeficiente de utilidad del asociante. No obstante, es importante señalar que en la práctica, resultaría inconveniente repartir utilidades antes de concluir el primer ejercicio, ya que al considerarlas el legislador como utilidades distribuidas por una persona moral, al carecer de cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) la

asociación en participación, llevaría al asociante y asociado(s) a pagar más del 50% de sus utilidades como impuesto. Por lo tanto, al resultar una vez más el artículo 8° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta desproporcional, al establecer para el contrato de asociación en participación un coeficiente de utilidad que no le corresponde, resulta violatorio de lo establecido por el artículo 31 fracción IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y por ende anticonstitucional.

El establecimiento de un coeficiente de utilidad que no le corresponde en términos del principio de proporcionalidad al contrato de asociación en participación, además de resultar violatorio del principio económico de justicia, al ser éste el antecedente del principio de proporcionalidad, consideramos que resulta también violatorio del principio de comodidad, ya que el mencionado coeficiente de utilidad puede ser mayor al que realmente le corresponde a la asociación en participación. En ese caso, muy probablemente el asociante por las actividades realizadas en la asociación en participación no tendría el dinero suficiente para hacer los pagos provisionales, al ser su utilidad en proporción a sus ingresos nominales menor al resultado de aplicar el coeficiente de utilidad del ejercicio anterior del asociante, existiendo incluso el riesgo de que el contribuyente se endeude para estar en posibilidad de pagar los impuestos, violándose así el principio de comodidad, al resultar incómodo el modo de pago, al tener el deber el contribuyente de adelantar una cantidad de dinero mayor a través de los pagos provisionales del impuesto que causará en todo el ejercicio.

Finalmente, consideramos que el artículo 8° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta también es anticonstitucional, al establecer que “los bienes aportados por los asociados y los afectos a la asociación en participación por el asociante se considerarán, para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como enajenados a un valor equivalente al monto original de su inversión, actualizado aún no deducido, o a su costo promedio por acción, según sea el bien de que se trate, y en ese mismo valor deberán registrarse en la contabilidad de la asociación en

participación y en la cuenta de capital de aportación correspondiente, estableciendo además dicho precepto, que la deducción de dichas inversiones deberá efectuarse por el asociante en la asociación en participación, aun cuando sean propiedad de los asociados o del asociante, en cuyo caso estos últimos perderán el derecho a efectuar la deducción de tales inversiones.”

Como se manifestó en el presente trabajo de tesis, el artículo 31 fracción IV de la Constitución establece el deber de que las contribuciones sean proporcionales, entendiéndose por proporcionalidad el que se tome en consideración la capacidad contributiva del gobernado. La Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 8° establece que aún cuando el asociante o el o los asociados permanezcan con la propiedad de los bienes aportados, existirá enajenación para efectos del Impuesto Sobre la Renta, debiendo el asociante disminuir de los ingresos acumulables de la asociación en participación el monto pendiente de deducir o depreciar de la inversión, perdiendo el derecho de deducir dicha(s) inversiones el asociante o asociado.

Lo anterior, resulta del todo desproporcional, ya que aun cuando una persona haya realizado una inversión en los términos de la ley, no podrá deducirla si la destina a un contrato de asociación en participación, otorgándole el legislador el derecho para deducirla a algo que no es persona y que además no tuvo ninguna erogación, no realizó dicha inversión, no adquirió el bien y por ende no es propietaria del mismo. En otras palabras, el legislador olvidó en la asociación en participación tomar en consideración la capacidad contributiva, del asociante o del o de los asociados que realizaron una inversión, teniendo una erogación y modificándose así su capacidad contributiva. En consecuencia, al resultar el artículo 8° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta violatorio de lo establecido por el artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental es que consideramos resulta anticonstitucional, además de violar el principio económico de justicia, al ser como ya se ha manifestado en la presente tesis, antecedente del principio de proporcionalidad.

## **B. La eliminación de la deducción inmediata de las inversiones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

Las disposiciones fiscales sobre la deducibilidad de inversiones resultan siempre de gran importancia y actualidad, ya que a través de ellas se puede fomentar o desincentivar la inversión. Es por ello, que consideramos muy importante revisar ante las teorías y los principios jurídicos y económicos, la legislación sobre la deducción de inversiones para efectos del Impuesto Sobre la Renta, ya que la desafortunada ley miscelánea que entró en vigor a partir del 1º de enero de 1999 derogó la deducción inmediata que venía fomentando la inversión desde el año de 1987.

Para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos diferidos y las erogaciones realizadas en períodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación:

“Art. 42.- Para los efectos de esta Ley se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en períodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación.

Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un

producto, por un período limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral.

Cargos diferidos son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, pero cuyo beneficio sea por un período ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

Erogaciones realizadas en períodos preoperativos, son aquellas que tienen por objeto la investigación y desarrollo relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.”

Actualmente, en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación en cada ejercicio, de los porcentos máximos autorizados por la ley invocada al monto original de la inversión, monto que comprende además del precio del bien, las erogaciones por concepto de derechos, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales, así como los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo con excepción del Impuesto al Valor Agregado.

Las inversiones podrán empezar a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. No obstante, el contribuyente podrá no iniciar la deducción de las inversiones para efectos fiscales, al inicio de los plazos antes mencionados, pudiendo iniciar la deducción de la

inversión con posterioridad; sin embargo en ese caso, el contribuyente pierde el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos, calculadas aplicando los porcentos máximos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por las inflaciones tan altas que empezó a sufrir nuestro país desde la década pasada, se decidió incluir en la Ley del Impuesto Sobre la Renta los efectos inflacionarios con la finalidad, de acuerdo a lo expuesto por el legislador, de crear un sistema fiscal más proporcional y más equitativo. Así, la deducción de la inversión que le corresponda en cada ejercicio al contribuyente deberá actualizarse, multiplicando el monto de la deducción correspondiente por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del período en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción; mas cuando sea impar el número de meses comprendidos en el período en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho período el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del período.

Los porcentos máximos autorizados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta para la deducción de las inversiones se encuentran establecidos en los artículos 43, 44 y 45 de la ley invocada. Sin embargo, el contribuyente podrá aplicar porcentos menores a los autorizados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en cuyo caso el porcentaje elegido será obligatorio y podrá cambiarse, sin exceder del máximo autorizado; pero tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio, a menos de que se cumplan los requisitos que establece el artículo 43 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el caso de que el beneficio de las inversiones en períodos preoperativos o en gastos diferidos se concrete en el mismo ejercicio en que se realizó la erogación, la deducción podrá



efectuarse en su totalidad en dicho ejercicio y tratándose de contribuyentes que se dediquen a la explotación de yacimientos de mineral, podrán optar por deducir las erogaciones realizadas en períodos preoperativos, en el ejercicio en que los mismos se realicen, debiendo ejercer ésta opción para todos los gastos preoperativos que correspondan a cada yacimiento en el ejercicio de que se trate.

Además, cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, éste deberá deducir en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aun no deducida de la inversión, a menos de que se trate de inversiones no deducibles o de inversiones deducibles parcialmente, en cuyo caso sólo deducirá la diferencia entre el monto original de la inversión deducible disminuido por las deducciones efectuadas sobre dicho monto y el precio en que se enajenen los bienes. Las reglas establecidas para la deducción de inversiones se encuentran establecidas en el artículo 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que a continuación transcribimos dicho precepto legal:

“Art. 46.- La deducción de las inversiones se sujetará a las reglas siguientes:

I.- Las reparaciones así como las adaptaciones a las instalaciones se considerarán inversiones siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo.

En ningún caso se considerarán inversiones los gastos por concepto de conservación, mantenimiento y reparación que se eroguen con el objeto de mantener el bien de que se trate en condiciones de operación.

II.- Las inversiones en automóviles sólo serán deducibles hasta por un monto de \$150,000.00, siempre que sean automóviles utilitarios. (Cantidad actualizada a enero de 1999: \$264,951.26).

Para los efectos de esta fracción son automóviles utilitarios aquellos vehículos que se destinen exclusivamente al transporte de bienes o prestación de servicios relacionados con la actividad del contribuyente, que no se encuentren asignados a

una persona en particular, que permanezcan fuera del horario de labores en un lugar específicamente designado para tal efecto, debiendo tener todas las unidades un mismo color distintivo y ostentar en ambas puertas delanteras el emblema o logotipo del contribuyente, y en caso de que el contribuyente no cuente con un emblema o logotipo, el total del espacio asignado al mismo, se deberá ocupar con la leyenda automóvil utilitario. El emblema, logotipo o leyenda que lo sustituya deberá ocupar un espacio mínimo de cuarenta centímetros de largo por cuarenta centímetros de ancho y abajo de dicho espacio deberá inscribirse la leyenda propiedad de: seguido del nombre, denominación o razón social del contribuyente que lo deduzca, con letras cuya altura mínima sea de diez centímetros. El emblema, logotipo o leyendas deberán ser de un color distinto y contraste al del color del automóvil.

En ningún caso serán deducibles las inversiones en automóviles comprendidos dentro de las categorías “B”, “C” y “D” a que se refiere el artículo 5° de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de contribuyentes cuya actividad preponderante consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de automóviles, siempre y cuando los destinen exclusivamente a dicha actividad.

III.- Las inversiones en casas habitación y en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa, así como en aviones y embarcaciones que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, sólo serán deducibles en los casos que reúnan los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. En el caso de aviones, la deducción se calculará considerando como monto original máximo de la inversión, una cantidad equivalente a N\$2,642,868.00 (cantidad actualizada a enero de 1999: \$6,930,114.74).

Tratándose de contribuyentes cuya actividad preponderante consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de aviones o automóviles, podrán efectuar la deducción total del monto original de la inversión del avión o del automóvil de que se trate, excepto cuando dichos contribuyentes otorguen el uso o goce temporal de aviones o automóviles a otro contribuyente, cuando alguno de ellos, o sus socios o accionistas, sean a su vez socios o accionistas del otro, o exista una relación que de hecho le permita a uno de ellos ejercer una influencia preponderante en las operaciones del otro, en cuyo caso la deducción se determinará en los términos del primer párrafo de esta fracción, para el caso de aviones y en los términos de la fracción II de este artículo para el caso de automóviles.

Las inversiones en casas de recreo en ningún caso serán deducibles.

IV.- En los casos de bienes adquiridos por fusión o escisión, los valores sujetos a deducción no deberán ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad fusionada o escidente.

V.- Los descuentos, primas, comisiones y demás gastos relacionados con la emisión de obligaciones incluyendo las emitidas por instituciones de crédito, se deducirán anualmente en proporción a las obligaciones pagadas durante cada ejercicio. Cuando las obligaciones se rediman mediante un solo pago, los gastos se deducirán por partes iguales durante los ejercicios que transcurran hasta que se efectúe el pago.

VI.- Las inversiones en cada película cinematográfica, en cuyo caso dicha deducción se efectuará por los productores aplicando el importe total de los ingresos obtenidos por su exhibición o explotación. Si transcurridos tres ejercicios a partir de la fecha en que se inició la exhibición o la explotación no hubiera quedado deducida la inversión, el remanente se deducirá por partes iguales en los dos ejercicios siguientes.

VII.- Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en activos fijos tangibles, propiedad de terceros que de conformidad con los contratos de arrendamiento o de concesión respectivos queden a beneficio del propietario y se hayan efectuado a partir de la fecha de celebración de los contratos mencionados, se deducirán en los términos de esta Sección. Cuando la terminación del contrato ocurra sin que las inversiones deducibles hayan sido fiscalmente redimidas, el valor por redimir podrá deducirse en la declaración del ejercicio respectivo.”

Las pérdidas de las inversiones del contribuyente por caso fortuito o fuerza mayor, serán deducibles en el ejercicio en que ocurran, resultando la pérdida igual a la cantidad pendiente de deducir a la fecha en que se sufra, actualizando dicha deducción, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del período en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción, acumulando la cantidad que en su caso se obtenga por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros.

Más sin embargo, si el contribuyente reinvierte la cantidad recuperada por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros en el ejercicio en que se obtenga la recuperación o en los dos siguientes en la adquisición de bienes de naturaleza análoga a los que se perdieron, o bien para redimir pasivos por la adquisición de dichos bienes, únicamente acumulará la cantidad no reinvertida o no utilizada para redimir pasivos, mientras que la deducción de los bienes adquiridos por reinversión deberá realizarse mediante la aplicación del porcentaje máximo autorizado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre el monto original de la inversión del bien que se perdió en los ejercicios subsecuentes, dependiendo del bien de que se trate y sólo hasta por la cantidad que al momento de la pérdida estaba pendiente de realizarse.

Por lo que se refiere a las inversiones efectuadas por el contribuyente a través del arrendamiento financiero consideramos importante tener presente la legislación sobre el arrendamiento financiero establecida en la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, por lo que transcribimos a continuación los artículos 25 y 27 de la ley invocada:

“Art. 25.- Por virtud del contrato de arrendamiento financiero, la arrendadora financiera se obliga a adquirir determinados bienes y a conceder su uso o goce temporal, a plazo forzoso, a una persona física o moral, obligándose ésta a pagar como contraprestación, que se liquidará en pagos parciales, según se convenga, una cantidad en dinero determinada o determinable, que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios, y adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales a que se refiere el artículo 27 de esta Ley.

Al establecer el plazo forzoso a que hace mención el párrafo anterior, deberán tenerse en cuenta las condiciones de liquidez de la arrendadora financiera, en función de los plazos de los financiamientos que, en su caso, haya contratado para adquirir los bienes.

Los contratos de arrendamiento financiero deberán otorgarse por escrito y ratificarse ante la fe de notario público, corredor público titulado, o cualquier otro fedatario público y podrán inscribirse en el Registro Público de Comercio, a solicitud de los contratantes, sin perjuicio de hacerlo en otros Registros que las leyes determinen.

Art. 27.- Al concluir el plazo del vencimiento del contrato una vez que se hayan cumplido todas las obligaciones, la arrendataria deberá adoptar alguna de las siguientes opciones terminales:

I.- La compra de los bienes a un precio inferior a su valor de adquisición, que quedará fijado en el contrato. En caso de que no se haya fijado, el precio debe ser inferior al valor de mercado a la fecha de compra, conforme a las bases que se establezcan en el contrato;

II.- A prorrogar el plazo para continuar con el uso o goce temporal, pagando una renta inferior a los pagos periódicos que venía haciendo, conforme a las bases que se establezcan en el contrato; y

III.- A participar con la arrendadora financiera en el precio de la venta de los bienes a un tercero, en las proporciones y términos que se convengan en el contrato.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general, está facultada para autorizar otras opciones terminales siempre que se cumplan los requisitos señalados en el primer párrafo del artículo 25 de esta Ley.

En el contrato podrá convenirse la obligación de la arrendataria de adoptar, de antemano, alguna de las opciones antes señaladas, siendo responsable de los daños y perjuicios en caso de incumplimiento. La arrendadora financiera no podrá oponerse al ejercicio de dicha opción.

Si en los términos del contrato, queda la arrendataria facultada para adoptar la opción terminal al finalizar el plazo obligatorio, ésta deberá notificar por escrito a la arrendadora financiera, por lo menos con un mes de anticipación al vencimiento del contrato, cuál de ellas va a adoptar, respondiendo de los daños y perjuicios en caso de omisión, con independencia de lo que se convenga en el contrato.”

En el arrendamiento financiero, el arrendatario considerará como monto original de la inversión, la cantidad que se hubiere pactado como valor del bien en el contrato respectivo, debiendo considerarse la diferencia entre el monto original de la inversión y la cantidad adeudada por el contribuyente, como intereses. Como se desprende de la transcripción de los artículos 25 y 27 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, en el contrato de arrendamiento financiero pueden existir tres opciones terminales. Por lo tanto, si se opta por transferir la propiedad del bien objeto del contrato mediante el pago de una cantidad determinada, o bien, por prorrogar el contrato por un plazo cierto, el importe de la opción se considerará complemento del monto original de la inversión, por lo que se deducirá en el porcentaje que resulte de dividir el importe de la opción entre el número de años que falten para terminar de deducir el monto original de la inversión. Finalmente, si se obtiene participación por la enajenación de los bienes a terceros deberá considerarse como deducible la diferencia entre los pagos efectuados y las cantidades ya deducidas, menos el ingreso obtenido por la participación de la enajenación a terceros.

Desde el año de 1987 y hasta el año de 1998 la Ley del Impuesto Sobre la Renta establecía, además de la posibilidad de deducir las inversiones en la forma señalada en los párrafos anteriores, la opción de deducir las inversiones de bienes nuevos de activo fijo en el ejercicio en que se efectuara la inversión, en el que se iniciara su utilización o en el ejercicio siguiente, aplicando el porcentaje que establecía el artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, porcentajes que en ningún caso llegaban al 100% de la inversión, mas sin embargo, representaba un gran aliciente para los contribuyentes para invertir, ya que con la deducción inmediata tenían la posibilidad de diferir el pago del impuesto, utilizando sus utilidades para la reinversión, en lugar de distribuir sus ganancias o decretar dividendos. A continuación se transcriben los artículos 51 y 51-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta con la finalidad de que el lector tenga conocimiento de la deducción inmediata de inversiones que se encontraba vigente hasta el 31 de diciembre de 1998:

“Art. 51.- Los contribuyentes de este Título, podrán optar por efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, en lugar de las previstas en los artículos 41 y 47 de la Ley, deduciendo en el ejercicio en que se efectúe la inversión de los mismos, en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, la cantidad que resulte de aplicar, al monto original de la inversión, únicamente los porcentos que se establecen en este artículo. La parte de dicho monto que exceda de la cantidad que resulte de aplicar al mismo el porciento que se autoriza en este artículo, no será deducible en ningún caso.

Los porcentos que se podrán aplicar para deducir las inversiones a que se refiere este artículo, son los que a continuación se señalan:

I.- Los porcentos por tipo de bien serán:

a) Tratándose de construcciones:

1. 85% en el caso de inmuebles declarados o catalogados como monumentos arqueológicos, artísticos, históricos o patrimoniales por el Instituto Nacional de Antropología e Historia o el Instituto Nacional de Bellas Artes, que cuenten con el certificado de restauración expedido por la autoridad competente y siempre que dichos bienes se encuentren dentro de las zonas que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determine para tal efecto, mediante reglas de carácter general.

2. 74% en los demás casos.

b) 78% para ferrocarriles, carros de ferrocarril, locomotoras y embarcaciones.

c) 93% tratándose de aviones dedicados a la aerofumigación agrícola.

d) 94.4% tratándose de dados, troqueles, moldes, matrices y herramental, así como equipo destinado directamente a la investigación de nuevos productos de desarrollo de tecnología en el país.

e) 97% para semovientes, vegetales, máquinas registradoras de comprobación fiscal y equipos electrónicos de registro fiscal, así como equipo destinado a



prevenir y controlar la contaminación ambiental en cumplimiento de las disposiciones legales respectivas, y equipo destinado para la conversión a consumo de gas natural.

f) 94% para equipo de cómputo electrónico, consistente en una máquina o grupo de máquinas interconectadas conteniendo unidades de entrada, almacenamiento, computación, control y unidades de salida, usando circuitos electrónicos en los elementos principales para ejecutar operaciones aritméticas o lógicas en forma automática por medio de instrucciones programadas, almacenadas internamente o controladas externamente, así como para el equipo periférico de dicho equipo de cómputo, tal como, unidades de discos ópticos, impresoras, lectores ópticos, graficadores, unidades de respaldo, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo, así como monitores y teclados conectados a un equipo de cómputo.

g) 95.7% para maquinaria y equipo destinados a la manufactura, ensamble, transformación o pruebas, de componentes magnéticos para discos duros y tarjetas electrónicas para la industria de la computación, consistentes en una máquina o en un grupo de máquinas, tales como: equipos de robótica de alta precisión, sistemas de reconocimiento de imagen, equipos de rayos láser y de radio-frecuencia, devastado por ataque químico, máquinas de fotograbados, sistemas automáticos de maquinado de alta precisión, medidores de resonancia, equipos de soldadura por medio de ultrasonido, equipos de pruebas electromagnéticas para cuartos libres de contaminación, sistemas automáticos de lavado por ultrasonido y/o rocío, equipos de medición de alta precisión para longitud, volumen, masa, composición química, energía y parámetros eléctricos, microscopios de alta definición, sistemas de control y adquisición de datos por medio de equipo de cómputo, cámaras y videocámaras de alta resolución, plantas para generación de gases especiales, máquinas depositadoras de elementos químicos, equipos industriales de rayos X de

alta tecnología, equipo de alta tecnología para tratamiento de agua, aplicadoras de soldadura en pasta, equipos automáticos de soldado, insertadoras automáticas de componentes electrónicos, hornos de reflujo curado y/o secado, equipos de prueba eléctrica funcional en circuito, estaciones de trabajo para ensamble y/o retrabajo de artículos de alta precisión, aplicadoras de adhesivos de alta precisión, cámaras de prueba y separadoras de gases ambientales y sistemas electromecánicos de alta tecnología para transporte de materiales.

II. Los porcentajes aplicables para maquinaria y equipo distintos de los señalados en la fracción anterior son los siguientes:

- a) 85% para producción de energía eléctrica y su distribución, y para transportes eléctricos.
- b) 74% para molienda de grano; producción de azúcar y derivados; de aceites comestibles; transportación marítima; fluvial y lacustre.
- c) 78% para producción de metal, obtenido en primer proceso; productos de tabaco y derivados de carbón natural.
- d) 80% para fabricación de pulpa, papel y productos similares; petróleo y gas natural.
- e) 82% para fabricación de vehículos de motor y sus partes; construcción de ferrocarriles y navíos; fabricación de productos de metal, de maquinaria y de instrumentos profesionales y científicos; producción de alimentos y bebidas; excepto granos, azúcar, aceites comestibles y derivados.
- f) 84% para curtido de piel y fabricación de artículos de piel; de productos químicos, petroquímicos y farmacobiológicos; de productos de caucho y de productos plásticos; impresión y publicación.
- g) 86% para la fabricación de ropa, fabricación de productos textiles, acabado, tejido y estampado.

- h) 87% para la construcción de aeronaves.
- i) 90% para compañías de transmisión por radio y televisión.
- j) 93% para la industria de la construcción.
- k) 93% para actividades de agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.
- l) 85% para otras actividades no especificadas en esta fracción.
- m) 92% para el destinado a restaurantes.

En caso de que el contribuyente se dedique a dos o más actividades de las señaladas en esta fracción, aplicará el porcentaje que le corresponda a la actividad en la que hubiera obtenido más ingresos en el ejercicio inmediato anterior.

La opción a que se refiere este artículo no podrá ejercerse cuando se trate de mobiliario y equipo de oficina, automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, remolques o aviones.

Para los efectos de este artículo se consideran bienes nuevos los que se utilizan por primera vez en México.

La opción a que se refiere este artículo sólo podrá ejercerse tratándose de inversiones en bienes que se utilicen permanentemente en territorio nacional y fuera de las áreas metropolitanas y de influencia en el Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey, las que serán determinadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general. En caso de inversiones en bienes que se utilicen permanentemente en territorio nacional y dentro de las áreas metropolitanas y de influencia antes mencionadas, la opción a que se refiere este artículo sólo podrá ejercerse cuando se trate de contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de siete millones de pesos y que el valor de sus activos en el ejercicio determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo no exceda de catorce millones de pesos. (La cantidad actualizada a enero de 1998 asciende a \$10'532,131.39 y \$21'064,261.72 respectivamente, y deberán actualizarse nuevamente en julio de 1998.)

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en todos los casos se podrá ejercer la opción a que se refiere este artículo, siempre que se trate de inversiones en las construcciones a que se refiere el subinciso 1 del inciso a) de la fracción I de este artículo, así como en embarcaciones y contenedores utilizados en el transporte internacional de bienes.”

“Art. 51-A.- Los contribuyentes que ejerzan la opción prevista en el artículo anterior por los bienes a los que la aplicaron, estarán a lo siguiente:

I.- El monto original de la inversión se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del período que transcurra desde que se efectuó la inversión hasta el cierre del ejercicio.

El producto que resulte conforme al párrafo anterior, se considerará como el monto original de la inversión al cual se aplica el porcentaje a que se refiere el artículo 51 de esta Ley por cada tipo de bien.

II.- Considerarán ganancia obtenida por la enajenación de los bienes, el total de ingresos percibidos por la misma.

III.- Cuando los bienes se enajenen, se pierdan o dejen de ser útiles, se podrá efectuar una deducción, además de la prevista en el artículo anterior, por la cantidad que resulte de aplicar, al monto original de la inversión ajustado con el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del período en el que se haya efectuado la deducción señalada en el artículo 51 de esta Ley, los porcentajes que resulten conforme al número de años transcurridos desde que se efectuó la deducción del artículo 51 de la Ley citada y el porcentaje de deducción inmediata aplicado al bien de que se trate, conforme a la siguiente:

**TABLA**  
Número de años transcurridos

Porcentos del monto original de la inversión deducido	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20%	
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	en adelante
97	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
95 7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
94 4	0 81	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
94	1.35	0.20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
93	2.18	0.73	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
92	3.43	1.73	0.58	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
90	5.04	3.15	1.68	0.65	0.07	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
87	7.71	5.66	3.91	2.47	1.34	0.54	0.08	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
86	8.67	6.59	4.77	3.24	1.88	1.02	0.37	0.02	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
85	9.80	7.70	5.63	4.20	2.83	1.71	0.87	0.29	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
84	11.17	9.05	7.13	5.42	3.93	2.67	1.64	0.85	0.31	0.02	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
82	12.85	10.71	8.75	6.98	5.39	3.99	2.79	1.79	1.00	0.43	0.09	0	0	0	0	0	0	0	0	0
80	14.95	12.81	10.83	8.99	7.31	5.79	4.44	3.25	2.24	1.40	0.76	0.30	0.04	0	0	0	0	0	0	0
78	17.64	15.53	13.54	11.66	9.91	8.29	6.80	5.45	4.23	3.18	2.23	1.46	0.84	0.39	0.10	0	0	0	0	0
74	21.23	19.17	17.19	15.31	13.52	11.83	10.23	8.74	7.35	6.07	4.90	3.85	2.91	2.10	1.41	0.86	0.43	0.15	0	0

Para los efectos de las fracciones I y III de este artículo, cuando sea impar el número de meses del período a que se refieren dichas fracciones, se considerará como último mes de la primera mitad el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del período.”

En la exposición de motivos de la iniciativa del Ejecutivo de la Ley Miscelánea para 1999 en la que se derogaron los artículos 51 y 51-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los cuales establecían la deducción inmediata de inversiones se consideró:

**“(20. Deducción inmediata de inversiones.)**

La deducción inmediata de inversiones permite a las empresas deducir en el año de adquisición del activo de que se trate, el valor presente del valor de su depreciación. Ello permite reducir significativamente la utilidad fiscal y diferir por largos períodos el impuesto a pagar. Además del diferimiento que se produce, este

esquema lleva implícito un subsidio, ya que la tasa de descuento con que se calcula el valor a deducir en forma inmediata, es muy inferior a la tasa de mercado que enfrentan las empresas.

Por sus características, este beneficio ha sido aprovechado por algunas de las grandes empresas intensivas en capital del país, mientras que las empresas medianas y pequeñas, relativamente intensivas en mano de obra, no se han beneficiado del mismo. Asimismo, este estímulo no se traduce en mayor rentabilidad para la inversión extranjera, ya que la mayoría de los países obligan a las empresas residentes en ellos a crear una reserva por el impuesto que se difiere como resultado de la aplicación de este esquema de deducción anticipada.

En conjunto con la reducción de la tasa empresarial, la eliminación de la deducción inmediata, beneficia a la mayor parte de las empresas nacionales, al reducir la tasa efectiva a los rendimientos de la inversión y, especialmente, a las empresas pequeñas y medianas. Asimismo, da un mayor atractivo a la inversión extranjera directa, lo que en conjunto propiciará mayores niveles de inversión.

...

#### **(Deducción inmediata de inversiones.)**

La deducción inmediata de inversiones permite a las empresas deducir, en el año de adquisición del activo de que se trate, el valor presente de su depreciación contable. Ello permite reducir significativamente la utilidad fiscal y diferir por largos períodos el impuesto a pagar. Además del diferimiento que se produce, este esquema lleva implícito un subsidio, ya que la tasa de descuento con que se calcula el valor a deducir en forma inmediata es muy inferior a la tasa de mercado que enfrentan las empresas.

Por sus características, el beneficio actual de la deducción inmediata de inversiones ha sido aprovechado únicamente por algunas de las grandes empresas intensivas en capital del país. En 1996, cien empresas concentraron el 67% del

sacrificio fiscal que deriva de la deducción inmediata. Las empresas medianas y pequeñas y aquellas relativamente intensivas en mano de obra, no se han beneficiado de este esquema. Asimismo, este estímulo no se traduce en mayor rentabilidad para la inversión extranjera, ya que la mayoría de los países obligan a las empresas residentes en ellos a crear una reserva por el impuesto que se difiere como resultado de la aplicación de este esquema de deducción anticipada.

La eliminación de la deducción inmediata permite compensar los recursos que se pierden con la reducción de la tasa empresarial, medida que beneficia a la mayor parte de las empresas nacionales, al reducir la tasa efectiva a los rendimientos de la inversión y, especialmente, a las empresas pequeñas y medianas. Asimismo, da un mayor atractivo a la inversión extranjera directa, lo que en conjunto propiciará mayores niveles de inversión.”

En la exposición de motivos de la iniciativa del Ejecutivo de la reforma fiscal que entró en vigor a partir del 1° de enero de 1999 se manifiesta que la deducción inmediata permitía reducir significativamente la utilidad fiscal y diferir por largos periodos el impuesto a pagar, además de que según el legislador, el diferimiento que produce este esquema lleva implícito un subsidio, ya que la tasa de descuento con que se calcula el valor a deducir en forma inmediata, es muy inferior a la tasa de mercado que enfrentan las empresas. Lo anterior, resulta del todo desafortunado y decepcionante, ya que resulta ilógico pretender comparar una institución de derecho fiscal con una tasa de descuento del sistema financiero, ya que el Estado no debe ser considerado un comerciante en su función recaudatoria y antes que tener una finalidad de lucro, tiene una función pública y social la cual nunca debe ser olvidada.

Por otro lado, el Ejecutivo en la exposición de motivos transcrita manifiesta que con la deducción inmediata, únicamente se beneficiaban las empresas intensivas en capital, más no así las empresas intensivas en mano de obra, además de que manifiesta que 100 empresas

concentraron el 67% de las deducciones inmediatas. Los anteriores motivos, consideramos que únicamente son de carácter sofista, ya que es sabido y conocido que la reforma fiscal que entró en vigor a partir del 1° de enero de 1999 tuvo fines exclusivamente recaudatorios, motivo por el cual evidentemente se eliminó la deducción inmediata establecida en los artículos 51 y 51-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Es un hecho notorio, la crisis que ha vivido nuestro país en las últimas décadas en las que el gobierno le ha pedido al pueblo que se sacrifique por México; mas sin embargo, parece ser que el único que no se sacrifica es el propio gobierno. La eliminación de la deducción inmediata nos parece equivocada en una época de crisis, máxime que resulta falso que sólo se beneficiaban las empresas activas en capital, ya que con la deducción inmediata las empresas tenían un incentivo para invertir en bienes nuevos, resultando evidente que al haber inversión en bienes nuevos, también se fomenta la prestación de servicios y se favorece a las empresas intensivas en mano de obra, ya que no sólo resulta beneficiada la empresa que efectúa la deducción inmediata, sino todas aquellas empresas y prestadores de servicios que se ven favorecidos con la derrama económica que producen dichas inversiones, las cuales se verán gravemente afectadas con la eliminación de la deducción inmediata, ya que sin ésta las empresas se verán obligadas a realizar menores inversiones al carecer del incentivo, mientras que aquellas empresas que estaban acostumbradas a reinvertir todas sus utilidades en inversiones de bienes nuevos de activo fijo, ahora se verán imposibilitadas a hacerlo, ya que con el pago de mayores impuestos, les serán insuficientes los recursos, resultando así perjudicados no solo las personas morales que realizaban deducciones inmediatas, sino todas las empresas y prestadores de servicios que se beneficiaban con la derrama económica y por ende también resultará perjudicada la clase trabajadora por todas las fuentes de trabajo que se perderán sin dichas inversiones.



Por otro lado, manifiesta el Ejecutivo en la exposición de motivos que la eliminación de la deducción inmediata permitirá compensar los recursos que se pierdan con la reducción de la tasa empresarial, medida que beneficia a la mayor parte de las empresas nacionales. Una vez más calificamos a éste motivo de sofista, a sabiendas de que la reforma fiscal que entró en vigor a partir del 1° de enero de 1999 tuvo fines exclusivamente recaudatorios, además de que la reducción de la tasa empresarial es verdaderamente relativa en términos de los artículos 10 y 10-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como en términos del artículo Sexto de las disposiciones de vigencia anual de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el ejercicio de 1999, ya que en este ejercicio, las personas morales cuando reinviertan sus utilidades podrán aplicar la tasa del 32% (tasa que a partir del año 2000 será del 30%) a la utilidad fiscal reinvertida del ejercicio, en lugar de la tasa del 35% que existe en el ejercicio de 1999, debiendo pagar el diferencial cuando se distribuyan utilidades.

En relación a lo manifestado en el párrafo anterior, en primer término, consideramos que resulta un tanto optimista pensar que la Asamblea de Accionistas de una persona moral vaya a decidir reinvertir sus utilidades, con la finalidad no de dejar de pagar, sino únicamente de diferir el pago del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al 3% de sus utilidades, cuando ya pagó el 32%, ya que si existe reinversión, lógicamente será porque así tenía pensado decretarlo la Asamblea de Accionistas de la persona moral, más de ninguna manera por el supuesto estímulo de diferir el pago del impuesto, cuando la deducción inmediata si representaba un verdadero estímulo como lo admite el Ejecutivo en la exposición de motivos de la Ley Miscelánea que entró en vigor a partir del 1° de enero de 1999.

Por otro lado, consideramos que la actitud de nuestros gobernantes resulta un tanto inocente, ya que los accionistas de las empresas conocieron la intención que existía en la iniciativa del Ejecutivo Federal de eliminar la deducción inmediata y de aumentar la tasa máxima del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas del 35% al 40% y en el caso de

pagos por concepto de dividendos o reparto de utilidades a personas físicas, la de incluir una retención del 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o utilidad distribuida por el factor de 1.515 para el ejercicio de 1998 y 1.5385 para el ejercicio de 1999 y siguientes, lo cual implica una tasa superior al 7% sobre los dividendos o utilidades repartidas, la cual no existía en el ejercicio de 1998. En consecuencia, hubieron un sin número de empresas que decretaron dividendos en el mes de diciembre del ejercicio de 1998, exprimiendo así las utilidades que tenían las empresas, sin pagar los tasas adicionales y retenciones que entraron en vigor a partir del 1° de enero de 1999, a sabiendas de la desaparición de la deducción inmediata.

En conclusión, máxime en una época de crisis económica, consideramos que la eliminación de la deducción inmediata, cuya revisión ante las garantías individuales omitiremos al haber desaparecido, viola el principio de productividad “cuya enunciación se le atribuye a Luigi Einaudi”<sup>143</sup>, el cual como ya se manifestó en el apartado correspondiente establece que el depositario de la potestad fiscal al elegir entre dos impuestos es preferible que elija aquel que desaliente lo menos posible las actividades productivas de la economía privada, por lo que si la finalidad del gobierno era lograr una mayor recaudación, hubiera reformado otras disposiciones, ya fuera de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o de otras leyes impositivas; aunque racionalmente hablando, mejor hubiera empezado a auditar a la economía informal a la que tanto miedo o tal vez respeto le tiene, con la finalidad de recaudar lo necesario de dichos contribuyentes que además afectan al comercio establecido, economía informal que cada vez se incrementa más al desincentivarse el establecimiento y crecimiento de la economía formal y por ende la creación de fuentes de trabajo que como consecuencia generarían más ingresos para el Estado.

---

<sup>143</sup> Ibid. Pág. 306.

### **C. El Régimen Simplificado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

El régimen simplificado de las personas morales establecido en el Título II-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se incorporó a partir del ejercicio fiscal de 1991 en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estableciendo un régimen fiscal distinto para las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como al autotransporte terrestre de carga o pasajeros, las cuales en lugar de tributar en términos del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta deberán tributar en términos del Título II-A de la mencionada ley. En términos del artículo 13 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se entiende que se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades mencionadas, aquellas personas morales cuyos ingresos por dichas actividades representen cuando menos el 90% de sus ingresos totales.

El régimen simplificado de las personas morales resulta mucho menos gravoso que el régimen general de las personas morales establecido en el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Resultaría inútil para los efectos del presente trabajo, extendernos demasiado explicando todos y cada uno de los derechos y obligaciones de las personas morales en cada uno de los regímenes, por lo que simplemente se expondrán en el presente trabajo las disposiciones más importantes de cada uno de los regímenes con la finalidad de conocer que el régimen simplificado es mucho menos gravoso que el régimen general de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El resultado fiscal para efectos del régimen general de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se obtiene deduciendo de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, lo cual da como resultado la utilidad fiscal del ejercicio, a la cual se le disminuirán las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores obteniendo así el resultado fiscal, el cual constituye la base gravable para efectos del pago del impuesto, constituyendo ingresos

acumulables los ingresos en crédito. Por otra parte, el resultado fiscal del régimen simplificado de las personas morales se obtiene disminuyendo del total de las entradas obtenidas, las salidas autorizadas, diferencia que constituirá el resultado fiscal y la base gravable para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Adicionalmente, constituye una diferencia trascendental que en el régimen simplificado sólo constituyen entradas y salidas las que se realizan en efectivo, en bienes y en servicios, mas no aquellas en crédito. Para efectos del régimen simplificado se consideran entradas y salidas las siguientes:

#### Entradas (Entre otras)

- I.- Los ingresos propios de la actividad.
- II.- Los recursos provenientes de préstamos obtenidos.
- III.- Los intereses cobrados, sin ajuste alguno
- IV.- Los recursos provenientes de la enajenación de títulos de crédito, distintos de las acciones. Se consideran entradas los recursos que provengan de la enajenación de acciones de las sociedades de inversión a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- V.- Los retiros de cuentas bancarias.
- VI.- La totalidad de los ingresos que provengan de la enajenación de bienes, salvo que éstos se hubieran considerado como entradas en los términos de la fracción I.
- VII.- El monto de las contribuciones que le sean devueltas al contribuyente en el ejercicio.
- VIII.- Las aportaciones de capital que efectúe el contribuyente.
- IX.- Los impuestos trasladados por el contribuyente.

Los ingresos por operaciones en crédito se considerarán entradas hasta que se cobren en efectivo, bienes o servicios.

#### Salidas

- I.- Las devoluciones que se reciban y los descuentos y bonificaciones que se hagan.
- II.- Las adquisiciones de mercancías, de materias primas y productos semiterminados o terminados que se utilicen en la actividad, disminuidas con las devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre las mismas.
- III.- Los gastos.
- IV.- Las adquisiciones de bienes. Tratándose de terrenos únicamente se considerará salida su adquisición, cuando éstos se destinen a la actividad empresarial del contribuyente.
- V.- La adquisición, a nombre del contribuyente, de títulos de crédito, distintos de las acciones. Se consideran salidas la adquisición de acciones de las sociedades de inversión a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- VI.- Los depósitos e inversiones en cuentas bancarias del contribuyente.
- VII.- El pago de préstamos concedidos al contribuyente.
- VIII.- Los intereses pagados, sin ajuste alguno.
- IX.- Los pagos de contribuciones a cargo del contribuyente, excepto el impuesto sobre la renta. Tratándose de las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, sólo serán salidas las cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias áreas geográficas.
- X.- Los impuestos que le trasladen al contribuyente.
- XI.- El entero de contribuciones a cargo de terceros que retenga el contribuyente.
- XII.- Los pagos por el crédito al salario a que se refieren los artículos 80-B y 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- XIII.- Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente que serían deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los conceptos anteriores sólo se considerarán salidas hasta que sean efectivamente erogados. Sólo se entenderán efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente, mediante traspasos de cuentas bancarias, o en otros bienes que no sean títulos de crédito.”

De lo anteriormente transcrito, se desprende que el régimen simplificado es mucho menos gravoso que el régimen general de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que además de no gravar las entradas en crédito, si la persona moral no decreta dividendos o reparte utilidades, así como también si cumple con todos los requisitos establecidos para las salidas, tendrá un resultado fiscal de cero y por ende no tendrá base gravable para efectos del pago del Impuesto Sobre la Renta, mientras que en el régimen general aun cuando la persona moral no decrete dividendos, no reparta utilidades y cumpla al realizar sus erogaciones con todos los requisitos para efectos de tener deducciones autorizadas, si tiene ingresos acumulables mayores a las deducciones autorizadas tendrá un resultado fiscal positivo y por ende base gravable para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Además, lo que se consideran inversiones en el régimen general, en el régimen simplificado implican una entrada al constituir retiros de la cuenta bancaria del contribuyente, constituyendo también una salida por la adquisición de los bienes mencionados, lo que nos lleva a afirmar que en el régimen simplificado las inversiones son cien por ciento deducibles en el ejercicio en que se realizan. Por otro lado, en términos del artículo 67-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán disminuir el resultado fiscal del ejercicio a través del resultado que se determinará en términos de la proporción que represente un monto equivalente a veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica de la persona moral elevada al año por cada uno de sus socios sin exceder en su totalidad de 200 veces el salario mínimo general correspondiente elevado al año, proporción que se determinará promediando el

resultado de realizar la operación aritmética anterior de los últimos cinco ejercicios, mientras que en los primeros cinco ejercicios el promedio se calculará con las proporciones que se hubieren determinado en los ejercicios transcurridos. Adicionalmente a todo lo anterior, las personas morales dedicadas exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura podrán reducir el impuesto determinado por montos que van del 25% al 50% de dichos impuestos, en términos del artículo 13 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Consideramos que las ventajas de tributar en el régimen simplificado expuestas en los párrafos anteriores son las más importantes, sin pretender señalar todas en el presente trabajo, ya que nada más con lo expuesto anteriormente, podemos concluir que el régimen simplificado de las personas morales es anticonstitucional, sin pretender señalar con ello que el régimen simplificado de las actividades empresariales de las personas físicas es constitucional, nada más que dicho régimen no es objeto del presente trabajo. El régimen simplificado de las personas morales y por ende la Ley del Impuesto Sobre la Renta es anticonstitucional, al resultar inequitativo.

Como se manifestó en el “Capítulo Segundo” del presente trabajo, la garantía individual establecida en el artículo 31 fracción IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece como requisito de las contribuciones la equidad, la cual implica darle un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, mas el constituyente al establecer el principio de equidad se refirió evidentemente a darle un trato igual a aquellos que tienen una idéntica capacidad contributiva y desigual a aquellos cuya capacidad contributiva difiere, sin que nada tenga que ver la actividad a la que se dedica el contribuyente, ya que de lo contrario queda al arbitrio del legislador el favorecer ciertas actividades con fines políticos y otras no. En consecuencia, resulta inequitativo que dos contribuyentes con la misma capacidad contributiva, pero con diferentes actividades, como lo puede ser una persona moral dedicada a la ganadería (que debe tributar en el régimen simplificado) y otra que se dedica a la producción

de plásticos (que debe tributar en el régimen general) tributen en regímenes fiscales distintos aun cuando tienen la misma capacidad contributiva, causando así menos impuestos o tal vez ninguno aquella persona que tributa en el régimen simplificado, contribuyendo en distintas cantidades dichos contribuyentes al gasto público, si es que contribuye aquella persona moral, cuya actividad encuadra en el régimen simplificado. Por todo lo anterior, consideramos que el régimen simplificado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta resulta del todo anticonstitucional al ser violatorio de lo establecido por el artículo 31 fracción IV Constitucional por inequitativo.

Consideramos que el régimen simplificado de las personas morales establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta resulta violatorio del principio económico de justicia, ya que dicho principio establece los requisitos de generalidad y de uniformidad, debiendo tributar en términos de dicho principio, de la misma manera y por el mismo monto dos contribuyentes que tienen la misma capacidad contributiva.

Finalmente, consideramos que el régimen simplificado frente al régimen general de las personas morales violenta también el principio económico de neutralidad, el cual como se expuso en el presente trabajo establece que de acuerdo a la teoría de “la mano invisible” la economía y el mercado funcionan mejor sin la intervención del Estado. Es por ello que de acuerdo al principio de neutralidad, un sistema fiscal “debe dejar inalteradas todas las circunstancias existentes en el mercado, sin distorsionar la oferta, la demanda, ni los precios.”<sup>144</sup> De acuerdo a los economistas, resulta absurdo y contrario al bienestar del pueblo que se apoyen o privilegien ciertas actividades a través del sistema fiscal, ya que de acuerdo a la teoría de las ventajas comparativas es mejor que cada Estado produzca aquel o aquellos productos en cuya producción tenga una ventaja comparativa en relación a los demás.

---

<sup>144</sup> Jarach, Dino. Op. Cit. Págs. 304-305.



El régimen simplificado de las personas morales privilegia a través de un régimen fiscal mucho menos gravoso las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como al autotransporte de carga terrestre o de pasajeros, lo cual resulta violatorio del principio de neutralidad, ya que si todos los contribuyentes dedicados a dichas actividades en nuestro país no pueden mantenerse tributando en el régimen general, tal vez sea porque nuestro país no tiene una ventaja comparativa en dichas actividades. Estamos conscientes de que no podemos dejar desamparados a los mexicanos que se dedican a dichas actividades principalmente en el campo y en las costas, mas sin embargo se podría privilegiar no sólo a aquellos que se dedican a dichas actividades, sino a todo aquel que carezca de capacidad contributiva con la finalidad de no violentar los principios de justicia y de neutralidad y principalmente, la garantía individual de equidad. Sugerimos el establecimiento de un solo régimen fiscal para todas las empresas, en el cual no se desincentive la inversión, analizando la posibilidad de tomar como base para ello el actual régimen simplificado, ya que de no desmotivarse la inversión las fuentes de trabajo que se generarían aumentarían la base de sujetos pasivos del impuesto, logrando muy posiblemente en algunos años aumentar la recaudación. No obstante, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la siguiente tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación de la Novena Época, Tomo VI, correspondiente al mes de diciembre de 1997, en la página 183 por lo que sometemos dicha tesis al criterio del lector:

**“RENTA. EL ARTICULO 67-C DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y UNO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD POR ESTABLECER LA OBLIGACIÓN DE CONSIDERAR ENTRADAS LOS RETIROS DE CUENTAS BANCARIAS, PARA LAS PERSONAS MORALES QUE TRIBUTEN EN EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO Y NO PARA LAS QUE TRIBUTEN EN EL RÉGIMEN GENERAL DE LA LEY.** Las personas morales que tributan en el régimen

simplificado son diferentes jurídica, fiscal y económicamente a las que tributan en el régimen general de la ley, no sólo por la actividad que desarrollan sino también en cuanto a su calidad de contribuyentes; por ello, en la Ley del Impuesto sobre la Renta se les consigna en capítulos distintos, con un régimen y tratamiento específico para cada una; en consecuencia, no puede considerarse inequitativo el artículo 67-C de la ley, al establecer la obligación para las personas morales que tributan en el régimen simplificado, de considerar como entradas los retiros de cuentas bancarias y como base gravable la diferencia entre las entradas y salidas autorizadas, en relación con las personas morales que tributan en el régimen general de la ley, que no tienen tal obligación, pues por ser diferentes, se justifica su trato fiscal distinto.

P.CLXXXV/97

Amparo directo en revisión 427/96.- Editorial Ejea, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1997.- Unanimidad de diez votos.- Ausente: Genaro David Góngora Pimentel.- Ponente: Mariano Azuela Guitrón.- Secretaria: Irma Rodríguez Franco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dieciocho de noviembre en curso, aprobó con el número CLXXXV/1997, la tesis aislada que antecede, y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial.- México, Distrito Federal a dieciocho de noviembre de mil novecientos noventa y siete.”

## **II. Disposiciones Cuestionables de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.**

Como se ha manifestado en diversas ocasiones en el presente trabajo y como se escucha constantemente en el debate político nacional, el Impuesto al Valor Agregado reviste una gran importancia para el desarrollo económico nacional. Coincidimos con Gregory Mankiw al considerar que el Impuesto al Valor Agregado “desincentiva la actividad económica en el mercado, ya que al gravarse un bien, la cantidad vendida de ese bien en el mercado es menor en el nuevo equilibrio”<sup>145</sup>, lo que acontece de la misma forma en la prestación de servicios y en el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. Es por ello que hemos decidido analizar tres de las instituciones que ameritan una revisión ante las teorías y principios jurídicos y económicos.

#### **A. El impuesto acreditable cuando se realizan actividades gravadas y exentas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.**

El Impuesto al Valor Agregado se causa por las personas físicas y morales que en territorio nacional enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importan bienes y servicios el cual se deberá trasladar en forma expresa y por separado a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios, implicando el traslado del impuesto que aunque el contribuyente es sujeto del impuesto la ley establece que tendrá derecho a cobrarlo de aquel al que le enajenó bienes, le prestó servicios o le otorgó el uso o goce temporal de un bien. La tasa general establecida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado es del 15% la cual se aplica sobre la base gravable, mas sin embargo, existe una tasa del 10% cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes en la región fronteriza y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza, salvo tratándose de la enajenación de inmuebles a la cual le es aplicable la tasa del

---

<sup>145</sup> Mankiw, Gregory N. Op. Cit. Pág. 123.

15%. Así también existen actividades que se encuentran gravadas con la tasa del 0% como acontece con la enajenación de bienes o prestación de servicios cuando unos u otros se exporten, así como también tratándose de productos destinados a la alimentación y medicinas. Finalmente existen actos y actividades que se encuentran exentas del pago del impuesto para efectos del Impuesto al Valor Agregado.

En general, la mecánica del Impuesto al Valor Agregado está estructurada de tal manera que la carga del impuesto incide en el consumidor final, ya que el contribuyente que es sujeto del impuesto deberá pagar en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, constituyendo éste último el Impuesto al Valor Agregado Acreditable definido en el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. En términos del mencionado precepto legal, el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulta de aplicar a los actos y actividades señalados en la ley la tasa que corresponda, mientras que el Impuesto al Valor Agregado Acreditable está conceptualizado como un monto equivalente al del Impuesto al Valor Agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes y servicios.

El Impuesto al Valor Agregado se calcula por ejercicios fiscales, salvo cuando se realizan algunos actos accidentales u ocasionales, los cuales se encuentran establecidos en el artículo 33 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. No obstante, los contribuyentes de éste impuesto deberán efectuar pagos provisionales que se deducirán en la declaración anual, por los mismos períodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el Impuesto Sobre la Renta, pagos provisionales que podrán ser mensuales o trimestrales, salvo en el primer ejercicio en que se efectuarán de manera trimestral. El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de los actos o actividades realizadas en el período por el que se efectúa el pago, a excepción de la importación de bienes tangibles, y las

cantidades por las que proceda el acreditamiento, debiendo disminuir en su caso, el impuesto que se le hubiere retenido.

En términos más sencillos podemos definir al Impuesto al Valor Agregado Acreditable como aquel que el contribuyente cuyos actos o actividades que realiza causan el Impuesto al Valor Agregado, por lo que todo el Impuesto al Valor Agregado que le trasladen al contribuyente por los bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de sus actividades será el impuesto acreditable que tendrá derecho a disminuir del impuesto causado en el período correspondiente siempre y cuando reúna todos los requisitos establecidos para su acreditamiento establecidos en el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En relación al Impuesto al Valor Agregado que le trasladen al contribuyente por la realización de los actos o actividades que realice que se encuentren exentos del pago del impuesto no constituirá Impuesto al Valor Agregado Acreditable, careciendo así el contribuyente del derecho al acreditamiento, convirtiéndose, el Impuesto al Valor Agregado que le trasladaron al contribuyente en un gasto deducible para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, representando por ende un aumento en el valor del bien o servicio que se produzca, ya que representará aunque deducible, un gasto para el contribuyente. “En efecto, las personas que realizan actividades exentas con el público en general no causan el impuesto por esas actividades, pero tampoco pueden acreditar el impuesto que se les trasladó o pagaron por sus importaciones relacionadas con esas actividades exentas, por lo que el fisco sólo pierde el impuesto correspondiente al valor agregado por esas personas en dichas actividades.”<sup>146</sup> En consecuencia, “las actividades exentas únicamente disminuyen la recaudación del impuesto al valor agregado cuando se realizan con el público en general o con personas que a su vez

---

<sup>146</sup> Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría, A.C. Propuesta de un Impuesto al Valor Agregado Promotor del Desarrollo, Dofiscal Editores, México. 1997. Pág. 68.

realizan actividades exentas con dicho público en general, pues en ellas el fisco deja de recaudar dicho impuesto por el valor agregado en las mismas”<sup>147</sup>.

A partir de la entrada en vigor de la ley miscelánea para 1999, es decir, a partir del 1º de enero de 1999 se reformó el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para establecer en el cuarto párrafo de su fracción I que cuando se esté obligado al pago del Impuesto al Valor Agregado o cuando sea aplicable la tasa del 0% sólo por una parte de los actos o actividades, únicamente se acreditará el impuesto correspondiente a dicha parte, determinándose el impuesto, aplicando al total del impuesto que le hubieren trasladado al contribuyente, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que sí deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0% represente en el valor total de los actos que el contribuyente realice en su ejercicio. Lo anterior, consideramos resulta del todo inequitativo, ya que un contribuyente que realiza actos no gravados por la ley o exentos para efectos de la misma, así como también actos gravados, el impuesto que le trasladen no será cien por ciento acreditable, sino solo hasta el monto que represente la proporción de los actos o actividades que realiza por los que paga el impuesto o se encuentran gravados con la tasa del 0% respecto del total de sus actividades; mientras que otro contribuyente que tenga la misma actividad por la que paga el impuesto o se encuentra gravada con la tasa del 0% y no realice otras actividades si podrá acreditar el impuesto que le trasladen al cien por ciento.

Con la finalidad de ejemplificar lo anterior con mayor claridad exponemos un caso imaginario de un contribuyente que realiza actividades gravadas con la tasa correspondiente del Impuesto al Valor Agregado, así como también actividades exentas. No obstante, dicho contribuyente por las actividades exentas que realiza tiene pocas erogaciones, y muchos ingresos, mientras que en comparación con lo anterior, por las actividades gravadas con la tasa

---

<sup>147</sup> Ibid. Pág. 68.

correspondiente del impuesto, tiene muchas erogaciones por las que le trasladan el impuesto y pocos ingresos, es decir, el valor de los actos o actividades que realiza que se encuentran gravados con cierta tasa es inferior al valor de aquellas por las que se encuentra exento, mientras que el impuesto que le trasladaran por las actividades por las que se encuentra gravado a cierta tasa es mayor que el impuesto que le trasladaron por las actividades exentas. Lo anterior, implica que parte del Impuesto al Valor Agregado Acreditable que le trasladaron al contribuyente por la realización de las actividades que se encuentran gravadas con cierta tasa no será acreditable, representando un gasto para éste y por ende un aumento en el precio del bien o servicio que ofrezca, mientras que aquel contribuyente que realiza la misma actividad gravada con la misma tasa, pero no realiza actividades exentas podrá acreditar el cien por ciento del impuesto que le trasladen por dicha actividad.

Lo expuesto en el párrafo anterior, consideramos resulta del todo inequitativo, ya que dos contribuyentes que realizan la misma actividad gravada con la misma tasa del Impuesto al Valor Agregado, tienen un trato desigual, ya que mientras uno podrá acreditar todo el impuesto que le trasladen por la realización de dicha actividad, el otro no podrá hacerlo en su totalidad, constituyéndose así un gasto para éste contribuyente, afectando así el precio de sus productos o servicios y por ende la competitividad de los mismos en el mercado, sin constituir una razón suficiente el hecho de que uno de los contribuyentes realice más de una actividad para gravarlo con más intensidad y afectarlo de esa manera en su competitividad en el mercado, sin necesariamente tener mayor capacidad contributiva. Consideramos que lo anterior implica darle un trato desigual a los iguales, es decir, a dos contribuyentes que se dedican a la misma actividad.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece el requisito de equidad como garantía individual de los gobernados al contribuir al gasto público. Es por ello que consideramos que el Impuesto al Valor Agregado

Acreditable establecido en el artículo 4° de la ley vigente a partir del 1° de enero de 1999 resulta del todo anticonstitucional por inequitativo. Consideramos que lo anterior, también viola el principio económico de justicia al no tomar en consideración la diferencia en la capacidad contributiva de dos personas, lo cual es un requisito indispensable en este principio. Además, el artículo 4° fracción I párrafo cuarto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1° de enero de 1999 viola el principio de neutralidad, el cual ya fue expuesto en el presente trabajo y en términos del cual, la teoría de “la mano invisible” la economía y el mercado funcionan mejor sin la intervención del Estado. Es por ello que de acuerdo al principio de neutralidad, un sistema fiscal no debe distorsionar la economía afectando a los agentes económicos, lo cual evidentemente sucede al dejar en un estado de no competitividad a un contribuyente en cierta actividad por el solo hecho de realizar más de una actividad y que alguna o algunas de ellas se encuentren exentas para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

No obstante en la exposición de motivos de la iniciativa de la ley miscelánea para el ejercicio de 1999 se señala que se modifica la Ley del Impuesto al Valor Agregado Acreditable, en virtud de que los contribuyentes utilizaban ésta figura para evadir el pago del Impuesto al Valor Agregado, acreditando más impuesto del que les correspondía, al señalar textualmente:

**“(Acreditamiento en actividades gravadas y exentas)**

Para evitar que los contribuyentes con actividades gravadas y exentas en el IVA acrediten un impuesto mayor al debido y dada la dificultad para identificar el IVA con cada tipo de actividad, se propone adecuar las disposiciones para que el IVA acreditable se determine exclusivamente con base en la proporción que represente el valor de los actos gravados con este impuesto, en el valor total de los actos que el contribuyente realice en el ejercicio. En el caso de exportaciones, se mantendría



la posibilidad de que el impuesto trasladado e identificado con dicha actividad, se acredite en su totalidad.”

Los argumentos expuestos en la exposición de motivos nos parecen del todo desafortunados, ya que el hecho de que ciertos contribuyentes evadieran el pago del impuesto a través de las prácticas expuestas en la misma, de ninguna manera implica que lo anterior faculte a la autoridad para reformar la ley volviéndola inequitativa y por ende anticonstitucional, así como violatoria de los principios económicos ya apuntados en el presente capítulo, ya que consideramos que la única manera de evitar la evasión fiscal será a través de la educación tanto para los gobernantes como para los gobernados como se expondrá con posterioridad en el presente trabajo.

#### **B. La retención establecida en el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.**

Con la finalidad de evitar la evasión fiscal, el legislador a través de la ley miscelánea que entró en vigor a partir del 1° de enero de 1999 adicionó a la Ley del Impuesto al Valor Agregado el artículo 1-A, a través del cual se establece la obligación de diversos contribuyentes, en ciertos casos, de retener el Impuesto al Valor Agregado que les trasladen en la realización de los actos o actividades a que se refiere la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Lo anterior, señala la exposición de motivos de la ley miscelánea, se incorporó a la ley con la finalidad de evitar la evasión fiscal, la cual era ya un hecho notorio, ya que un sin número de contribuyentes, que carecen de fiscalización, que causaban, trasladaban y cobraban el Impuesto al Valor Agregado omitían enterarlo al Estado en la forma que la ley establecía. La exposición de motivos de la iniciativa de la ley miscelánea que entró en vigor a partir del 1° de enero de 1999, así como el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente establecen textualmente:

## Exposición de Motivos

### **“(1.Retención del IVA)**

Congruente con la práctica internacional, así como con la reforma aprobada en el año de 1996 por esa H. Cámara de Diputados, oportunidad en la que se autorizó a las instituciones de crédito a efectuar la retención de este impuesto por las enajenaciones de bienes que mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria les efectuaban sus deudores, se propone ampliar los supuestos en los cuales quienes adquieren los bienes o servicios deben efectuar la retención y el entero del impuesto por los actos o actividades que se prevén en el artículo 1º.-A.

En la presente reforma se propone ampliar el esquema de retención del IVA en los siguientes casos: para las personas morales que adquieran desperdicios industrializables de personas físicas y para las personas morales que reciban servicios personales independientes o usen o gocen temporalmente bienes de personas físicas, así como cuando adquieran bienes tangibles o los usen o gocen temporalmente, de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país. Este mecanismo también se establecería en el caso de las erogaciones realizadas por la Federación y sus organismos descentralizados, respecto de sus proveedores personas físicas.

Dicha propuesta tiene como objetivo reducir la evasión fiscal en sectores de difícil fiscalización, así como mejorar la administración y recaudación del impuesto, al concentrar esfuerzos en un sector de contribuyentes más reducido y susceptible de mayor control. Tomando en consideración que estos contribuyentes poseen una mayor capacidad administrativa y contable, se propone que calculen, retengan, y enteren, ante las autoridades fiscales, el impuesto causado por dichas operaciones.

Además, con el propósito de otorgar seguridad jurídica al contribuyente al que se le retuvo el IVA, se propone establecer expresamente que el retenedor lo sustituya en la obligación de pago y entero del impuesto.

Asimismo, con el fin de evitar que con esta propuesta se produzca un incremento en las devoluciones de IVA, se pone a consideración de ese H. Congreso facultar al Ejecutivo para autorizar una retención menor, aplicable por sector, en consideración a sus características y la necesidad demostrada de recuperar con mayor oportunidad el impuesto acreditable.

#### **(9 Retención del IVA)**

Así, se propone incorporar una retención en el pago del IVA para cierto tipo de contribuyentes que, por sus características, son susceptibles de un mayor control, cuando adquieran bienes o servicios de otros contribuyentes en los casos que a continuación se señala. Bajo la mecánica propuesta, el adquirente, en lugar de pagar el IVA a quien se lo traslada, retendría dicho impuesto y lo enteraría al fisco.

Se propone que estén sujetos a esta mecánica, las siguientes personas:

- Personas morales que adquieran, de personas físicas, desperdicios industrializables.
- Personas morales en los casos en que reciban servicios personales independientes o arrienden bienes o inmuebles, de personas físicas.
- Personas que adquieran bienes tangibles o los usen o gocen temporalmente de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país.
- La Federación y sus organismos descentralizados por los bienes y servicios que adquieran de personas físicas.

Artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

“Art. 1-A.- Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

I. Sean instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.

II. Sean personas morales que:

a) Reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente.

b) Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización.

III. Sean personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país.

No efectuarán la retención a que se refiere este artículo las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes.

Quienes efectúen la retención a que se refiere este artículo sustituirán al enajenante, prestador de servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes en la obligación de pago y entero del impuesto.

El retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en que se efectúe la enajenación de conformidad con el artículo 11, o se esté obligado al pago del mismo en los términos de los artículos 17 y 22 de esta Ley, y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas conjuntamente con los pagos provisionales que correspondan al período en que se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente al que hubiere efectuado la retención, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna.

El Ejecutivo Federal, en el reglamento de esta ley, podrá autorizar una retención menor al total del impuesto causado, tomando en consideración las características del sector o de la cadena productiva de que se trate, el control del cumplimiento de obligaciones fiscales, así como la necesidad demostrada de recuperar con mayor oportunidad el impuesto acreditable.”

El artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que el Ejecutivo Federal, en el reglamento de la propia ley, podrá autorizar una retención menor al total del impuesto causado, tomando en consideración las características del sector o de la cadena productiva de que se trate, el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como la necesidad demostrada de recuperar con mayor oportunidad el impuesto acreditable. Lo anterior, refleja por sí mismo el vicio que posee el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, principalmente en el caso de las personas físicas que se dedican principalmente a prestar servicios personales independientes, o a otorgar el uso o goce temporal de bienes a personas morales, ya que en ese caso dichas personas físicas por los bienes que adquieren, así como por los servicios y el uso o goce temporal de bienes que contratan sufren el traslado del Impuesto al Valor Agregado, el cual constituye el Impuesto al Valor Agregado Acreditable adicionado al IVA pagado en la importación de bienes o servicios, mientras que por los servicios que prestan y el uso goce temporal de bienes que otorgan les retienen el Impuesto al Valor Agregado que causan, lo que implicará que este tipo de contribuyentes mes a mes, o trimestre a trimestre tendrán que solicitar la devolución de todo el Impuesto al Valor Agregado Acreditable que les trasladaron en el período y del propio impuesto que el contribuyente hubiese pagado con motivo de la importación de bienes y servicios el cual también constituye impuesto acreditable.

Hasta antes del 1° de enero de 1999, no existía la retención del Impuesto al Valor Agregado, por lo que al momento de presentar la declaración el contribuyente al que nos

referimos, acreditaba (compensaba) el Impuesto al Valor Agregado Acreditable frente al Impuesto al Valor Agregado causado en el período, surgiendo así normalmente, un impuesto a cargo, a menos de que el contribuyente en el período hubiera realizado más erogaciones que generaran el impuesto, que actos o actividades por los que causara el mismo, caso en el cual surgía un saldo a favor, del cual podía solicitar su devolución, saldo a favor que se actualizaba excepcionalmente; mientras que a partir de que entró en vigor la reforma a que hemos hecho referencia, los saldos a favor, cuya devolución deberán de solicitar este tipo de contribuyentes se actualizará cada mes en caso de que el contribuyente presente pagos provisionales mensuales o cada trimestre en caso de que presente pagos provisionales trimestrales.

Consideramos que lo expuesto, viola flagrantemente el principio económico de comodidad, en términos del cual todo impuesto debe ser recaudado en el modo que resulte más conveniente para el contribuyente, lo cual evidentemente no se actualiza cuando mes a mes o trimestre a trimestre el contribuyente tiene saldos a su favor de contribuciones. El hecho de que el propio artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establezca que la retención a que se refiere el mismo podrá ser disminuida por el Ejecutivo Federal en el reglamento de la ley, solo prueba la violación al principio mencionado, resultando contrario a una técnica fiscal adecuada que se establezca un porcentaje en ley si se va a autorizar al Ejecutivo establecer uno nuevo, como ya aconteció y no necesariamente a través del Reglamento, sino que mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación de fecha 17 de marzo de 1999 de la “Primera Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 1999” emitida no por el Presidente de la República, sino indebidamente por el Subsecretario de Ingresos en ausencia del C. Secretario de Hacienda y Crédito Público, reduciendo en la regla 51.9 la retención a que nos hemos referido para las personas físicas que prestan servicios personales independientes u otorgan el uso o goce temporal de bienes a personas morales, retención que se limita a las dos terceras partes del impuesto que trasladen.

### **C. El régimen simplificado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.**

Al igual que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el régimen simplificado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado se incorporó en el ejercicio de 1991, el cual también implica un régimen fiscal mucho menos gravoso que el régimen general establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. El artículo 4-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece textualmente:

“Art. 4-A.- Los contribuyentes sujetos al régimen establecido en el Título II-A o en la sección II del capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, determinarán el impuesto al valor agregado a su cargo considerando como impuesto trasladado y acreditable, el que corresponda a los actos o actividades que hayan considerado como entradas o salidas en la citada Ley. Dichos contribuyentes deberán expedir la documentación comprobatoria de sus actividades en la fecha en que efectivamente se cobren los bienes enajenados o los servicios prestados.

Los contribuyentes que en los términos de los artículos 67-G y 119-J de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dejen de tributar conforme al régimen simplificado o al régimen simplificado de las actividades empresariales, para hacerlo de conformidad con el Título II o Título IV, Capítulo VI, Sección I de la citada Ley, acreditarán o, en su caso, trasladarán el impuesto derivado de las operaciones a crédito efectuadas con anterioridad a la fecha en que dejaron de tributar en los citados regímenes, que no se hayan considerado como entradas o salidas en los mismos, en la fecha en que efectivamente se efectúe su pago o cobro, según corresponda.”

Con el objeto de exponer la diferencia entre tributar en el régimen simplificado y tributar en el régimen general, así como también con la finalidad de demostrar que el primero de ellos es mucho menos gravoso que el segundo, expondremos las principales disposiciones del régimen general de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. En materia de enajenación de bienes, en el régimen general se considera que se efectúa la enajenación y por ende se causa el impuesto en el momento en que se realice cualquiera de los supuestos siguientes:

- a) Se envíe el bien al adquirente y a falta de envío, al entregarse materialmente el bien. Es importante señalar que por disposición legal no se aplicará lo anterior cuando la persona a la que se envíe o entregue el bien, no tenga obligación de recibirlo o de adquirirlo.
- b) Se pague parcial o totalmente el precio, salvo en las excepciones que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- c) Se expida el comprobante que ampare la enajenación.
- d) Tratándose de certificados de participación, excluyendo a los certificados de participación inmobiliaria, se considera que éstos se enajenan en el momento en que se entreguen materialmente al adquirente los bienes que estos certificados amparen.

En el régimen general de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tratándose de prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se cobren o sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien los preste o se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada, lo que suceda primero, incluyéndose dentro de las contraprestaciones los anticipos que reciba el prestador de servicios. No obstante también existen disposiciones específicas, ya que tratándose de primas correspondientes a los contratos de seguros y fianzas, el Impuesto al Valor Agregado se pagará



en el ejercicio en que se cobren. Tratándose de obras de construcción de inmuebles provenientes de contratos celebrados con la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se cobren las contraprestaciones correspondientes al avance de la obra y cuando se hagan los anticipos. Así también casuísticamente la ley establece que en el caso de servicios personales independientes, así como en el caso de los servicios de suministro de agua y de recolección de basura proporcionados por el Distrito Federal, Estados, municipios, organismos descentralizados, así como por concesionarios, permisionarios y autorizados para proporcionar dichos servicios, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se cobren las contraprestaciones. Finalmente, tratándose de intereses moratorios derivados del incumplimiento de obligaciones, excepto cuando provengan de operaciones contratadas con personas físicas que no realicen actividades empresariales, con residentes en el extranjero o con personas morales comprendidas en el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se expida el comprobante por los mismos en el que se traslade el impuesto en forma expresa y por separado o cuando se perciban en efectivo, en bienes o en servicios, lo que ocurra primero.

En el régimen general de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles, en términos del artículo 22 del ordenamiento legal invocado, se realiza el hecho generador en el momento en que se cobren o sean exigibles las contraprestaciones pactadas o se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada, lo que suceda primero, entendiéndose que los anticipos que reciba el contribuyente se considerarán contraprestaciones.

Como se desprende de los párrafos anteriores el régimen simplificado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado es mucho menos gravoso que el régimen general, ya que en términos del artículo 4-A de la ley invocada, el Impuesto al Valor Agregado causado y

acreditable surgen cuando los actos o actividades objeto del impuesto se consideran entradas o salidas para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo cual ya fue expuesto en el apartado correspondiente del presente trabajo. Lo anterior conlleva a que mientras un contribuyente que tributa en el régimen general, tratándose de prestación de servicios independientes que no sean personales, pueden tener Impuesto al Valor Agregado a cargo cuando ni siquiera lo ha cobrado de su contraparte al considerarse exigibles las contraprestaciones, teniendo incluso en ocasiones que endeudarse para cubrir el impuesto, mientras que aquel que tributa en el régimen simplificado no tendrá dicho impuesto a cargo, sino hasta que se cobre.

Como lo manifestamos en el apartado correspondiente del presente trabajo en donde se revisó el régimen simplificado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta frente a las teorías y principios jurídicos y económicos, consideramos que la existencia de un régimen simplificado es anticonstitucional por inequitativo, mientras que también transgrede flagrantemente los principios económicos de neutralidad y justicia, remitiendo al lector a dicho apartado con la finalidad de evitar repeticiones innecesarias. Sugerimos la posibilidad de establecer un régimen general para todas las personas morales que tome como base el régimen simplificado, lo cual evitaría la causación del impuesto cuando las personas morales todavía no lo cobran de aquel al que se lo trasladaron.

### **III. Disposiciones Cuestionables del Código Fiscal de la Federación.**

La revisión del Código Fiscal de la Federación ante las teorías y principios jurídicos y económicos revela un especial interés, al ser éste el ordenamiento legal que establece disposiciones generales aplicables a todos los impuestos federales, las sanciones tanto administrativas como penales tratándose de infracciones a las leyes fiscales, pero también el código que regula los procedimientos fiscales en general como lo son: las visitas domiciliarias,

las denominadas revisiones de gabinete y vistas de verificación, el procedimiento administrativo de ejecución, el recurso de revocación y el juicio de nulidad, entre otros. Es por ello que hemos decidido analizar solo tres de las múltiples instituciones que ameritan una revisión ante las teorías y principios jurídicos y económicos, sin que por ello se pretenda señalar que son los únicos tres preceptos que la ameriten.

#### **A. Las multas establecidas en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.**

El análisis del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación reviste un especial interés al ser éste el precepto que establece las multas para sancionar la omisión total o parcial en el pago de las contribuciones en general, excluyendo a las de comercio exterior que se encuentran establecidas en la Ley Aduanera. El artículo 76 del Código Fiscal de la Federación establece textualmente:

“Artículo 76.- Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas:

- I.- El 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió;
- II.- Del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos.

Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos de la

fracción I de este artículo, aplicarán el por ciento que corresponda en los términos de la fracción II sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

El pago de las multas en los términos de la fracción I de este artículo se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido.

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. En caso de que aún no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla, la multa será del 20% al 30% de dicha diferencia. En el supuesto de que la diferencia mencionada no se hubiere disminuido habiendo tenido la oportunidad de hacerlo, no se impondrá la multa a que se refiere este párrafo, hasta por el monto de la diferencia que no se disminuyó. Lo dispuesto para los dos últimos supuestos se condicionará a la presentación de la declaración complementaria que corrija la pérdida declarada.

Tratándose de la omisión en el pago de contribuciones debido al incumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 64-A y 74, antepenúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las multas serán un 50% menores de lo previsto en las fracciones I y II de este artículo. En el caso de pérdidas, cuando se incumpla con lo previsto en los citados artículos, la multa será del 15% al 20% de la diferencia que resulte cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas. Lo previsto en este párrafo será aplicable, siempre que se haya

cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 58, fracción XIV, y 112, fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

En primer término, consideramos que la multa establecida en la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación es anticonstitucional al considerarse una multa excesiva, al establecer una multa del 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió. Como se señaló en el apartado correspondiente del “Capítulo Segundo” del presente trabajo, la multa tiene la finalidad de reeducar, resultando excesiva cuando excede de la capacidad económica del gobernado, por ende ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que las leyes que establecen como sanción una multa fija son anticonstitucionales al no permitirle a la autoridad sancionadora al momento de su imposición tomar en consideración la capacidad económica del infractor, la reincidencia, la gravedad de la infracción y las demás circunstancias especiales del caso, resultando así la multa excesiva para algunos e irrisoria para otros, estableciendo la Suprema Corte de Justicia de la Nación que para que dichas leyes no sean anticonstitucionales es necesario que las multas que establezcan prevean un mínimo y un máximo. El artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prohíbe la imposición de multas excesivas, por lo que al establecer el artículo 76 fracción I del Código Fiscal de la Federación una multa fija y por ende excesiva es que consideramos que la misma resulta del todo anticonstitucional.

El artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación actualmente establece una multa que va del 70 al 100% de las contribuciones omitidas actualizadas, cuando el contribuyente no las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió, mientras que el artículo 76 último y penúltimo párrafo establecen multas que van del 30 al 40%, del 20 al 30% y del 15 al 20% de

la diferencia que resulte entre la pérdida fiscal declarada y la determinada por las autoridades dependiendo de la hipótesis legal que se actualice. Como se señaló con anterioridad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que las leyes no deben establecer multas fijas, sino que deben establecer multas que prevean un mínimo y un máximo como sanción. No obstante consideramos que no es suficiente que las leyes establezcan un mínimo y un máximo de las multas que prevean para que dichas leyes sean Constitucionales.

México es un país de grandes contrastes en sus clases económicas, al grado de que una multa en cantidad fija puede representar varios días de salario para el que menos tiene, mientras que para el que más tiene puede ser verdaderamente irrisoria, es por ello que consideramos que el mínimo debe ser tan pequeño y el máximo tan grande que el mínimo no resulte excesivo para nadie, mientras que el máximo no resulte irrisorio para nadie, cumpliendo así todas las multas con su objetivo que es reeducar. En otras palabras, consideramos que debe existir un margen muy amplio, pero tan amplio entre el mínimo y el máximo de la multa establecida en ley, que verdaderamente se pueda tomar en consideración la capacidad económica del contribuyente, mínimo y máximo que nada debieran tener que ver con el monto de la omisión en el pago de las contribuciones, ya que lo anterior en ocasiones poco tiene que ver con la capacidad económica del contribuyente, máxime cuando se revisan ejercicios anteriores, al haberse modificado muy probablemente la capacidad económica del contribuyente. En consecuencia, consideramos que las multas establecidas en el artículo 76 fracción II, último y penúltimo párrafos del Código Fiscal de la Federación resultan excesivas y por ende anticonstitucionales por violar el artículo 22 de nuestra Ley Fundamental, al establecer un margen muy pequeño entre el mínimo y el máximo de las multas que preveen, resultando así el mínimo excesivo para muchos y el máximo irrisorio para otros. Lo anterior ha sido sustentado en jurisprudencia por el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito que se transcribe a continuación:

“Novena Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VII, Mayo de 1998

Tesis: VIII.1o. J/11

Página: 948

**MULTA FISCAL. LA REFORMA AL ARTÍCULO 76 FRACCIÓN II DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO HACE DESAPARECER EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD.** Aun cuando por reforma que se efectuó al artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial el 20 de julio de 1992, se modificó la multa fija del 100% de las contribuciones omitidas, y en su lugar se estableció la aplicación de una multa del 70% al 100% como mínimo y máximo, por la omisión total o parcial en el pago de contribuciones; de cualquier manera la sanción que contempla dicha norma contiene vicios que contrarían el artículo 22 de la Constitución Federal, pues a propósito de multas, el Máximo Tribunal de la República tiene establecido criterio jurisprudencial número P./J. 9/95, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de julio de 1995, bajo la voz de "MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE." cuyo texto es el siguiente: "De la acepción gramatical del vocablo 'excesiva', así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos, por lo

tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga la posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualmente la multa que corresponda."; de consiguiente, si en la especie la propia norma fiscal limita a la autoridad a imponer la multa tomando en cuenta únicamente la contribución omitida, pero sin facultarla para que considere otros elementos, como lo son la capacidad económica, la reincidencia y la conducta del infractor, y en general cualquier elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, que determine particularmente la que corresponda, entonces debe entenderse que dicha sanción presenta el vicio de inconstitucionalidad a que se refiere el criterio jurisprudencial apuntado, no obstante de que la fracción II del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación establezca ahora un porcentaje del 70% al 100% de las contribuciones omitidas como mínimo y máximo para su imposición; pues la infracción y el monto que por ésta deba pagarse, continúa apoyándose solamente en base a las contribuciones omitidas, sin establecer las reglas que para su imposición deben considerar las autoridades hacendarias, que como se dijo, deben consistir en la facultad de examinar la capacidad económica, la reincidencia y la conducta del infractor, así como cualquier elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.



- Amparo directo 351/96. Salant, S.A. 3 de octubre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretaria: Susana García Martínez.
- Amparo directo 145/97. Raúl Chairez Martínez. 25 de junio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretaria: Susana García Martínez.
- Amparo directo 251/97. Constructora e Inmobiliaria Remi, S.A. de C.V. 3 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: René Silva de los Santos. Secretario: Miguel Negrete García.
- Amparo directo 804/97. Antonio Guerra Alarcón. 12 de marzo 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretaria: Susana García Martínez.
- Amparo directo 654/97. María Teresa Miranda Swoulferverger. 22 de abril de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Luz Patricia Hidalgo Córdova. Secretario: Francisco Javier Rocca Valdez.”

Consideramos que el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación también violenta el principio enunciado por Adam Smith, conocido como el principio de economicidad, el cual se pronuncia en contra de las multas excesivas que desalientan la inversión, eliminando fuentes de trabajo. No creemos en las sanciones, sino en la educación como la única forma de evitar la evasión fiscal, ya que las multas y las sanciones cada vez más excesivas de nuestros ordenamientos legales y el conocido terrorismo fiscal, únicamente producirán menos inversión, lo que ocasionará la creación de menos fuentes de trabajo. Está comprobado que entre más creen los pueblos en sus gobiernos, aumenta la recaudación, por lo que es indispensable terminar con la corrupción que corroe al gobierno de nuestro país y que produce que el pueblo carezca de un verdadero incentivo para contribuir al gasto público, al conocer que éste no es el verdadero destino de todas sus contribuciones. Es por ello que la educación, no sólo para el pueblo, sino también para nuestros gobernantes, así como la expedición de

expedición de leyes fiscales más sencillas, más equitativas, más proporcionales y más justas. Será la única manera de combatir la evasión fiscal y lograr una mayor recaudación.

No obstante, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis que se transcribirá establece que la multa establecida en el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación resulta Constitucional al establecer un mínimo y un máximo; con la cual además de discrepar por las razones ya apuntadas, consideramos que únicamente fomenta la comisión de arbitrariedades de las autoridades administrativas de nuestro país, ya que se ha vuelto prácticamente una costumbre que las autoridades fiscales impongan como multa el mínimo de la sanción establecida en el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, ahorrándose así el deber de motivar la imposición de la multa, sin perder prácticamente nada al ser tan pequeño el margen entre el mínimo y el máximo de las multas que se establecen. La tesis de nuestro Máximo Tribunal a la que nos hemos referido es la siguiente:

“Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VIII, Agosto de 1998

Tesis: 2a. CVIII/98

Página: 505

**MULTAS. EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE LAS PREVÉ NO VIOLA EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL (EN APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA P./J. 10/95).** El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia P./J. 10/95 con el rubro: "MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.", ha establecido que las

leyes que las prevén resultan inconstitucionales, en cuanto no permiten a las autoridades impositoras la posibilidad de fijar su monto, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, su reincidencia en la conducta que la motiva y todas aquellas circunstancias que deban tenerse en cuenta para individualizar dicha sanción; también ha considerado este Alto Tribunal que no son fijas las multas cuando en el precepto respectivo se señala un mínimo y un máximo, pues tal circunstancia permite a la autoridad facultada para imponerlas determinar su monto de acuerdo con las circunstancias personales del infractor, que permitan su individualización en cada caso concreto. En congruencia con dichos criterios se colige que el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio de 1992 no establece multas fijas, pues al establecer porcentajes determinados entre un mínimo y un máximo, permite a la autoridad fiscal fijar los parámetros dentro de los cuales podrá aplicar la sanción en particular, es decir, se conceden facultades para individualizar la sanción, y, por tanto, no es violatorio del artículo 22 constitucional.

Amparo en revisión 574/98. Lámina, Perfil y Recorte, S.A. de C.V. 12 de junio de 1998. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Hugo Guzmán López.

Nota: La tesis P./J. 10/95, de rubro: "MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.", aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, julio de 1995, página 19."

**B. La garantía que deben ofrecer ciertos contribuyentes para obtener devoluciones establecida en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.**

A partir del 1º de enero de 1999 entró en vigor la reforma establecida en la ley miscelánea para 1999, en relación al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en términos del cual a partir de dicha fecha las autoridades fiscales podrán requerir a ciertos contribuyentes para que otorguen una garantía cuando soliciten devoluciones. El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente para el ejercicio de 1999 establece textualmente:

“Art. 22.- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, cuanto éste les proporcione el número de su cuenta bancaria en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto queda insubsistente.

Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del antepenúltimo párrafo de este artículo.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale el Reglamento de este Código. Tratándose de devoluciones que se efectúen mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, la devolución deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días contados en los términos de este párrafo. Las autoridades fiscales para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos antes señalados, el período transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados. No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este párrafo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Las autoridades fiscales, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, podrán requerir al contribuyente que no hubiera presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal en que se haga la

solicitud y en el anterior, o que solicite devoluciones en montos superiores en 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses, salvo que se trate de contribuyentes que hubiesen presentado el aviso de inversiones, que garantice por un período de seis meses, un monto equivalente a la devolución solicitada, en la forma establecida en la fracción I del artículo 141 de este Código, apercibido que de no hacerlo dentro del plazo de veinte días siguientes a que surta sus efectos la notificación de dicho requerimiento, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución respectiva. El plazo transcurrido entre el día en que surta sus efectos la notificación de dicho requerimiento, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución respectiva. El plazo transcurrido entre el día en que surta sus efectos la notificación y el otorgamiento de la garantía, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución. El aviso de inversiones se presentará dentro de los tres meses anteriores a la fecha en que se presente la solicitud de devolución correspondiente y deberá señalar las características de la inversión y el monto aproximado de la misma.

El promedio actualizado de las devoluciones obtenidas en los últimos doce meses, se determinará conforme a lo siguiente: el monto de cada una de las devoluciones obtenidas en los últimos doce meses sin incluir la actualización y demás accesorios que la autoridad hubiera efectuado, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se recibió la devolución y hasta el último mes del período de doce meses por el que se efectúa el cálculo, en términos del artículo 17-A de este Código. El promedio se obtendrá sumando cada una de las devoluciones obtenidas actualizadas y dividiendo el resultado entre el número de devoluciones obtenidas en dicho período.

Una vez otorgada la garantía, se procederá a poner a disposición del contribuyente la devolución solicitada y, en su caso los intereses. En caso de que la devolución resulte improcedente, y una vez que hubiere notificado al contribuyente la

resolución respectiva, las autoridades fiscales darán el aviso a que se refiere la fracción II del artículo 141-A de éste Código. El importe transferido a la Tesorería de la Federación, se tomará en cuenta del adeudo que proceda de conformidad con el párrafo décimo del presente artículo. Transcurrido el plazo de seis meses a que se refiere el párrafo cuarto sin que se presente dicho aviso, el contribuyente podrá retirar el importe de la garantía y sus rendimientos.

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de éste Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta que en que la devolución este a disposición del contribuyente. Se entenderá que la devolución esta a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en institución bancaria señalada en la solicitud de devolución o se notifique a dicho contribuyente la autorización de la devolución respectiva, cuando no se haya señalado la cuenta bancaria en que se debe efectuar el depósito. Si la devolución no se efectuare dentro de los plazos indicados, computados en los términos del tercer párrafo de este artículo, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dichos plazos, según se trate conforme a una tasa que será igual a la prevista por los recargos con mora, en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada. Cuando el fisco federal deba pagar intereses a los contribuyentes sobre las cantidades actualizadas que les deba devolver, pagará dichos intereses conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada.

El contribuyente que habiendo efectuado de una contribución determinada por el mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtengan resolución firme que le sea favorable total o parcialmente tendrá derecho a obtener del fisco federal la devolución de dichas

cantidades y el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista por los recargos por mora en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectúe el pago la devolución a que se refiere este párrafo se aplicará primero a intereses y posteriormente a las cantidades pagadas indebidamente. En lugar de solicitar la devolución a que se refiere éste párrafo, el contribuyente podrá compensar cantidades a su favor incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que debe enterar en su carácter de retenedor. Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico sólo podrá compensarse contra la misma contribución.

En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en cinco años.

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución de cantidades señaladas, como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, sin que medie más trámite que el requerimiento de datos, informes o documentos adicionales a que se refiere el tercer párrafo de este artículo o la simple contribución de que efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente aclara haber hecho, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiere efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades actualizadas tanto por las devueltas indebidamente, como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales a partir de la fecha de la devolución.

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones del crédito fiscal.

La devolución mediante los certificados a que se refiere el primer párrafo de este artículo sólo se podrá ser cuando los contribuyentes tengan obligación de retener



contribuciones, de efectuar pagos provisionales mediante declaración y cuando así lo solicite.

Lo dispuesto en el octavo párrafo de este artículo, también será aplicable cuando las autoridades fiscales hayan efectuado compensación de oficio en los términos del penúltimo párrafo del artículo 23.”

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece la facultad de las autoridades fiscales para que en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución de contribuciones o de pago de lo indebido, puedan requerir el otorgamiento de una garantía al contribuyente que no hubiera presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal en que se haga la solicitud y en el anterior, o que solicite devoluciones en montos superiores en 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses, salvo que se trate de contribuyentes que hubiesen presentado el aviso de inversiones, que garantice por un período de seis meses, un monto equivalente a la devolución solicitada, en la forma establecida en la fracción I del artículo 141 de este Código, apercibido que de no hacerlo dentro del plazo de veinte días siguientes a que surta sus efectos la notificación de dicho requerimiento, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución respectiva.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación también establece que una vez otorgada la garantía, se procederá a poner a disposición del contribuyente la devolución solicitada y, en su caso los intereses, mas sin embargo si la devolución resultare improcedente, y una vez que las autoridades fiscales hubieren notificado al contribuyente la resolución respectiva, harán efectiva la garantía. El monto de la garantía se aplicará al adeudo que proceda. No obstante, transcurrido el plazo de seis meses a que se refiere el párrafo cuarto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación sin que las autoridades fiscales hubieren

hecho efectiva la garantía, el contribuyente podrá retirar el importe de la garantía y sus rendimientos.

En términos del “Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual” el término garantía está conceptualizado como “compromiso de que un tercero cumplirá una obligación”<sup>148</sup>. No obstante, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación en el caso de devoluciones solicitadas por el contribuyente, es decir, en este caso por el acreedor, faculta a las autoridades fiscales para que en ciertos casos éste le otorgue una garantía al Estado, lo cual además de resultar obviamente antijurídico al deber garantizar no los acreedores, sino los deudores, consideramos resulta violatorio del artículo 31 fracción IV de la Constitución, por ser desproporcional al no tomar en consideración la capacidad económica del contribuyente que es acreedor, no deudor, pudiendo ver seriamente afectada su capacidad económica por el otorgamiento de una garantía por todos los inconvenientes que esto implica como lo es el que los bienes del contribuyente se graven, así como también cuando se constituye la garantía a través del depósito en dinero a que se refiere la fracción I del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación debiendo mantener dicha garantía por el plazo de seis meses.

Consideramos que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación también resulta violatorio del artículo 31 fracción IV Constitucional por inequitativo al darle un trato desigual a los iguales, al no tener ninguna relación los sujetos a los que la autoridad fiscal podrá requerirles el otorgamiento de una garantía con la capacidad contributiva de los mismos, es decir, creemos que arbitrariamente, o por lo menos sin tomar en consideración la capacidad contributiva del gobernado se eligieron sólo a ciertos contribuyentes como sujetos para que la autoridad pueda requerirles el otorgamiento de dicha garantía, dando así la ley un trato desigual a contribuyentes que pueden ser iguales en su capacidad contributiva. El artículo 31

fracción IV Constitucional establece el deber de los mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, así como de la entidad federativa y municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que señalen las leyes, equidad y proporcionalidad que no sólo se debe dar en el pago de las contribuciones, sino también en las devoluciones, ya que el contribuir implica hacerlo por nada menos, pero tampoco por nada más que lo establecido equitativa y proporcionalmente en las leyes, por lo que consideramos resulta anticonstitucional exigirles a los contribuyentes el otorgamiento de una garantía para obtener la devolución de cantidades en donde el Estado es el deudor y el contribuyente el acreedor, lo cual además aparenta ser una forma de estimular al contribuyente para no pedir devoluciones a las que tiene derecho.

Asimismo, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que en caso de que la autoridad dentro de los seis meses contados a partir de que el contribuyente presentó el aviso de inversión a que se refiere el artículo 141 fracción I del Código Fiscal de la Federación considere que la devolución es improcedente, previa notificación al contribuyente transferirá el importe de la garantía, más sus rendimientos, a la cuenta de la Tesorería de la Federación, aplicando dicha garantía al adeudo que las autoridades determinen, sin otorgarle garantía de audiencia alguna al contribuyente antes de que se haga la transferencia de la garantía a la cuenta de la Tesorería de la Federación y antes de que se aplique dicha garantía al adeudo que las autoridades determinen. Lo anterior, consideramos resulta violatorio de la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 Constitucional y de la que nadie puede ser privado.

En la exposición de motivos presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión en relación a la adición o reforma a la que nos hemos referido del artículo 22 del

---

<sup>144</sup> Cabanellas Guillermo y Alcalá Zamora y Castillo, Luis. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Editorial Heliasta, Buenos Aires. 1979. Pág. 461.

Código Fiscal de la Federación en la ley miscelánea para el ejercicio de 1999 se manifiesta textualmente:

**“(4. Devolución de contribuciones)**

Tomando en cuenta que en ocasiones los contribuyentes solicitan devoluciones sin tener derecho a ello, o que las solicitan en cantidades mayores a las que realmente corresponde y que las autoridades no cuentan con los elementos suficientes para detectarlas, se propone facultar a las autoridades fiscales a devolver las cantidades solicitadas y paralelamente solicitar excepcionalmente que los contribuyentes garanticen el interés fiscal respecto de la devolución solicitada con el propósito de que las citadas autoridades cuenten con un plazo razonable para verificar la procedencia de la devolución.”

Consideramos infundada la exposición de motivos transcrita, ya que es falso que las autoridades no cuenten con los elementos suficientes para cerciorarse de la procedencia de las devoluciones solicitadas por los contribuyentes, ya que interpretamos que en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación las autoridades fiscales cuentan con un plazo razonable para analizar la procedencia de dichas devoluciones y en su caso solicitar documentación adicional. En consecuencia, la facultad de las autoridades fiscales para solicitar el otorgamiento de una garantía a ciertos contribuyentes, resulta irracional, ya que el evitar que se concedan devoluciones a los contribuyentes que no tienen derecho a solicitarla solo se logrará a través de la educación al pueblo y a los servidores públicos, así como de la simplificación de las leyes fiscales que a veces mal interpretan los contribuyentes.

Consideramos que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación al otorgar la facultad a las autoridades fiscales para que en ciertos casos requieran a ciertos contribuyentes el otorgamiento de garantías para obtener devoluciones violenta además el principio de

comodidad al establecer este principio que la recaudación debe realizarse en la forma más conveniente para el contribuyente, resultando el otorgamiento de una garantía demasiado complicado y desafortunado para el mismo. Así también, pensamos que se violenta el principio de economicidad el cual se manifiesta en contra de sistemas tributarios complejos, complejidad que sin duda refleja el otorgamiento de una garantía para obtener una devolución, complejidad que además desalienta la inversión en perjuicio del pueblo de México.

### **C. La facultad de las autoridades fiscales para practicar más de una visita domiciliaria a un contribuyente.**

Finalmente, a través de la ley miscelánea para el ejercicio fiscal de 1999 se adicionó el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación para establecer la posibilidad de que las autoridades fiscales puedan practicar más de una visita domiciliaria respecto del mismo ejercicio y por las mismas contribuciones. El artículo 46 último párrafo del Código Fiscal de la Federación establece textualmente:

“Art. 46.-...

...

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones.”

De la interpretación de la parte anteriormente transcrita del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que las autoridades fiscales pueden ordenar y llevar a cabo varias visitas domiciliarias a un mismo contribuyente con el fin de comprobar que ha cumplido con las mismas disposiciones fiscales en los mismos ejercicios y por las mismas contribuciones, sin que sea necesario que exista alguna causa excepcional para ello, lo cual

consideramos resulta anticonstitucional, por ser contrario a lo establecido por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual como se señaló en el “Capítulo Segundo” del presente trabajo establece el principio de indispensabilidad de las visitas domiciliarias, que se traduce en que las autoridades fiscales al practicar las visitas domiciliarias para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales sólo se encuentran facultadas para exigir los libros y papeles indispensables para ello, entendiéndose por “indispensable” aquello “que no se puede dispensar”<sup>149</sup>.

Ahora bien, si las autoridades fiscales realizan correctamente su trabajo y basándose en los libros y papeles exhibidos determinan si el visitado cumplió o no con las disposiciones fiscales por determinado período, es evidente que el resultado de las revisiones que se hagan con posterioridad respecto del mismo período y por las mismas contribuciones arrojaran el mismo resultado, es decir, el practicar dos o más visitas domiciliarias en relación al mismo periodo y respecto de las mismas contribuciones, consideramos que viola el principio de indispensabilidad que deben reunir las visitas domiciliarias, ya que indispensable implica aquello que no se pueda excusar o dispensar, siendo evidente que la autoridad administrativa que realiza la primera visita domiciliaria puede determinar perfectamente si el contribuyente cumplió o no con las disposiciones fiscales sin requerirse una segunda visita domiciliaria.

En otras palabras, el que se faculte a las autoridades fiscales para que sin que exista alguna causa extraordinaria o excepcional, se ordene más de una visita domiciliaria al mismo contribuyente respecto a las mismas contribuciones y por el mismo período, consideramos transgrede nuestro régimen Constitucional, ya que el que se exija por una sola vez a un contribuyente la exhibición de la documentación comprobatoria del cumplimiento de sus obligaciones fiscales si es indispensable para que la autoridad fiscal determine si dicho

---

<sup>149</sup> Real Academia Española. Op. Cit. Pág. 818.

contribuyente ha cumplido o no con las disposiciones fiscales de no realizar las autoridades fiscales su trabajo negligentemente, resultando evidente que para que las autoridades fiscales determinen definitivamente si un contribuyente cumplió o no con las leyes fiscales, categóricamente no es indispensable que se lleven a cabo una serie indefinida de visitas domiciliarias que lo único que provocan es una molestia innecesaria para el gobernado.

Sugerimos que para que el artículo 46 último párrafo del Código Fiscal de la Federación no transgreda el artículo 16 Constitucional es necesario que el legislador establezca en el mismo las hipótesis extraordinarias o excepcionales en las que las autoridades fiscales podrán practicar más de una visita domiciliaria al contribuyente, como lo puede ser en el caso de que las autoridades tengan conocimiento de hechos relacionados con el contribuyente que implican la contravención a las disposiciones fiscales, después de concluida una visita domiciliaria, cuando en la práctica de la misma las autoridades fiscales no pudieran haber tenido conocimiento de dichos hechos.

El artículo 46 último párrafo del Código Fiscal de la Federación también violenta el principio de economicidad el cual se manifiesta en contra de las visitas domiciliarias y revisiones excesivas que representan fuertes erogaciones para el Estado por el personal que participa en ellas y los instrumentos de trabajo que requieren, así como también por las indeseables molestias que dichas visitas le generan al contribuyente desalentando la inversión. Como ya se ha manifestado en diversas ocasiones en la presente tesis, creemos firmemente en la educación tanto para los gobernantes como para los gobernados como la única solución para combatir la evasión fiscal, que de ninguna manera será erradicada con la práctica de numerosas visitas domiciliarias, además ser indispensable el establecimiento de un sistema fiscal sencillo y al alcance del gobernado que es al que se le aplican las leyes fiscales, es decir, es necesario el establecimiento de una nueva cultura fiscal para el desarrollo nacional.

## CONCLUSIONES

1. La política fiscal es eficaz, como una herramienta económica para aumentar o disminuir el Producto Interno Bruto de un país, como lo reconocen las teorías económicas más modernas, tanto en relación al gasto público, como en relación a la modificación de los impuestos. No obstante, jurídicamente, en términos del artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental, el establecimiento de las contribuciones debe tener como única finalidad el destino al gasto público de las mismas. En consecuencia, un sistema fiscal no debe aumentar las contribuciones con la finalidad de combatir la inflación o de lograr otro objetivo macroeconómico.
2. La única finalidad de un sistema fiscal debe ser recaudar ingresos para cubrir el gasto público como lo establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; mas sin embargo, debe respetar sin excepción alguna las garantías individuales establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con lo cual se logra una redistribución de la riqueza, debiendo respetar los principios económicos citados en la presente tesis, entre los que destacan los principios de justicia, comodidad, certidumbre, economicidad, neutralidad y productividad.
3. El artículo 8° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en donde se establece el régimen de tributación de los contratos de asociación en participación resulta anticonstitucional por violar el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos



Mexicanos, además de violar el principio económico de justicia al darle personalidad y establecer como sujeto del impuesto a un contrato que no es persona, al resultar desproporcional por impedir que el asociante y el asociado acumulen las utilidades y amorticen las pérdidas del contrato de asociación en participación, al establecer el deber de efectuar los pagos provisionales del impuesto de la asociación en participación utilizando el coeficiente de utilidad del asociante, lo cual además violenta el principio económico de comodidad y al impedir que los bienes que constituyen una inversión aportados no en propiedad a la asociación en participación puedan continuar deduciéndose por el asociante o asociado, quienes legítimamente tienen el derecho de efectuar dicha deducción.

4. La eliminación de la deducción inmediata de las inversiones realizadas por las personas morales que tributan en el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta a partir del 1° de enero de 1999 viola el principio de productividad, ya que consideramos equivocado eliminar dicha deducción con la finalidad de recaudar más ingresos, máxime que nos encontramos en una época de crisis, al resultar falso lo que se expone en la exposición de motivos presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión en relación a la ley miscelánea para 1999, en el sentido de que sólo se beneficiaban de la deducción inmediata de inversiones las empresas activas en capital, ya que con la deducción inmediata las empresas tenían un incentivo para invertir en bienes nuevos, resultando evidente que al haber inversión en bienes nuevos, también se fomenta la prestación de servicios y se favorece a las empresas intensivas en mano de obra, ya que no sólo resulta beneficiada la empresa que efectúa la deducción inmediata, sino todas aquellas empresas de bienes y prestadoras de servicios que se ven favorecidas con la derrama económica que producen dichas inversiones, las cuales se verán gravemente afectadas con la eliminación de la deducción inmediata, ya que sin ésta las empresas se verán obligadas a realizar menores inversiones al carecer del incentivo; mientras que aquellas empresas que estaban acostumbradas a reinvertir todas sus utilidades en inversiones de bienes nuevos de activo

fijo, ahora se verán imposibilitadas a hacerlo, ya que con el pago de mayores impuestos, les serán insuficientes los recursos para realizar las inversiones que solían efectuar cada ejercicio, resultando así perjudicados no solo las personas morales que realizaban deducciones inmediatas, sino todas las empresas de bienes y prestadoras de servicios que se beneficiaban con la derrama económica que esto producía y por ende resultará también perjudicada la clase trabajadora por todas las fuentes de trabajo que se perderán sin dichas inversiones, inhibiéndose así la actividad económica.

5. El régimen simplificado establecido en el Título II-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, consideramos resulta violatorio del artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental y por ende anticonstitucional por inequitativo al favorecer a contribuyentes que se dedican a ciertas actividades sin que necesariamente tengan menor capacidad contributiva que otros, además de violentar gravemente el principio económico de neutralidad, al afectar drásticamente las circunstancias económicas que rigen en el mercado sin la intervención del Estado. Sugerimos el establecimiento de un solo régimen fiscal para todas las empresas, en el cual no se desincentive la inversión, analizando la posibilidad de tomar como base para ello el actual régimen simplificado, ya que de no desmotivarse la inversión, las fuentes de trabajo que se generarían aumentarían la base de sujetos pasivos del impuesto, logrando muy posiblemente en algunos años aumentar la recaudación.
6. La retención establecida en el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en relación al mencionado impuesto, en algunos casos, como acontece en el caso de las personas físicas que únicamente prestan servicios personales independientes a personas morales viola el principio de comodidad al producir que el contribuyente tenga mes a mes o trimestre a trimestre que solicitar la devolución de los saldos a favor generados por el mencionado impuesto.

7. El acreditamiento establecido por el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el caso de contribuyentes que realizan actividades gravadas con cierta tasa del impuesto así como actividades exentas, consideramos resulta violatorio del artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental por inequitativo, al producir que ciertos contribuyentes no puedan acreditar por la realización de la actividad gravada con determinada tasa del impuesto, todo el impuesto acreditable al que tuvieran derecho de no realizar actividades exentas del pago del impuesto, resultando así gravemente afectada su posición frente a sus competidores, violentando también el artículo 4º de la ley invocada el principio de neutralidad, al afectar gravemente las circunstancias existentes en el mercado sin la intervención del Estado, sobre todo la referente a la competencia económica.
  
8. El régimen simplificado establecido en el artículo 4-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, consideramos resulta violatorio del artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental y por ende anticonstitucional por inequitativo al favorecer a contribuyentes que se dedican a ciertas actividades sin que necesariamente tengan menor capacidad contributiva que otros, además de violentar gravemente el principio económico de neutralidad, al afectar drásticamente las circunstancias económicas que rigen en el mercado sin la intervención del Estado. Sugerimos la posibilidad de establecer un régimen general para todas las personas morales que tome como base el régimen simplificado, lo cual evitaría la causación del impuesto cuando las personas morales todavía no lo cobran de aquel al que se lo trasladaron.
  
9. Las multa establecida en el artículo 76 fracción I del Código Fiscal de la Federación consideramos resulta violatoria de lo establecido por el artículo 22 de nuestra Ley Fundamental y por ende anticonstitucional al ser excesiva por ser fija; mientras que las multas establecidas en la fracción II, último y antepenúltimo párrafo del artículo 76 del

Código Fiscal de la Federación resultan también anticonstitucionales por violentar la prohibición de nuestra Ley Fundamental a la imposición de la multa excesiva, al establecer sanciones en donde el margen entre el mínimo y el máximo de la multa es muy reducido, por lo que el mínimo seguirá siendo excesivo para muchos y el máximo irrisorio para otros, violentando también el principio de economicidad el cual se manifiesta en contra de multas excesivas que lo único que logran es desalentar la inversión.

10. La facultad que tienen las autoridades fiscales para requerir a ciertos contribuyentes el otorgamiento de una garantía para efectos de obtener la devolución de contribuciones que establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación consideramos resulta violatoria del artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental y por ende anticonstitucional por desproporcional, al no tomar en consideración la capacidad económica del contribuyente que no es deudor, sino acreedor, el cual puede ver indebidamente afectada su capacidad económica al tener que ofrecer una garantía por los inconvenientes que esto implica, siendo antijurídico exigirle una garantía a un acreedor; resultando también dicho precepto legal inequitativo al ser arbitraria la elección de los contribuyentes que deberán ofrecer la garantía cuando la autoridad fiscal lo requiera, al no tener el establecimiento de dichos sujetos relación alguna con su capacidad contributiva, lo cual adicionalmente resulta violatorio de los principios económicos de justicia, de comodidad y de economicidad al provocar la creación de un procedimiento para la devolución de contribuciones y de pagos de lo indebido más complejo y oneroso para el contribuyente, desalentando así la inversión.
11. El artículo 46 del Código Fiscal de la Federación al establecer la posibilidad de realizarse más de una visita domiciliaria por las autoridades fiscales respecto de un mismo período y por las mismas contribuciones, sin necesidad de motivar alguna razón excepcional que pudiera justificar las ulteriores visitas domiciliarias, consideramos resulta anticonstitucional por violar el artículo 16 Constitucional al transgredir el principio allí establecido de

indispensabilidad de las visitas domiciliarias y de los libros y papeles que en ella se requieran, además de autorizar molestias innecesarias al contribuyente. Así también el artículo 46 último párrafo del Código Fiscal de la Federación resulta violatorio del principio de economicidad que se pronuncia en contra de la práctica de constantes y numerosas visitas domiciliarias por el costo que esto implica para el Estado y por las molestias innecesarias que genera para el contribuyente.

12. Consideramos que el establecimiento en las leyes fiscales de multas cada día mas altas, de sanciones más excesivas, de más infracciones y de más delitos únicamente provocará el desaliento de la inversión, sugiriendo como única solución en contra de la defraudación fiscal, la expedición de leyes fiscales menos complejas, así como la educación tanto para los gobernantes como para los gobernados. Está comprobado que entre más creen los pueblos en sus gobiernos, aumenta la recaudación, por lo que es indispensable terminar con la corrupción que corroe al gobierno de nuestro país y que produce que el pueblo carezca de un verdadero incentivo para contribuir al gasto público, al conocer que éste no es el verdadero destino de todas sus contribuciones. Es por ello que la educación, no solo para el pueblo, sino también para nuestros gobernantes, así como la expedición de leyes fiscales más sencillas, más equitativas, más proporcionales, más neutrales, más productivas y más justas será la única manera de combatir la evasión fiscal y lograr una mayor recaudación.

## BIBLIOGRAFÍA

ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA, A.C.  
Propuesta de un Impuesto al Valor Agregado Promotor del Desarrollo, Dofiscal Editores.  
México, 1997.

ANDREOZZI, Manuel. Derecho Tributario Argentino, Editado por Tipográfica Editora  
Argentina, Buenos Aires, 1951.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Themis, Mexico. 1997.

BAZDRESCH, Luis. Garantías Constitucionales, Editorial Trillas, México, 1993.

BUNSTER, Alvaro. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada,  
Instituto de Investigaciones Jurídicas; Editorial Porrúa y U.N.A.M., México, 1995.

BURGOA, Ignacio. Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, México, 1993.

CALVO BERNARDINO, Antonio y GALINDO MARTÍN, Miguel Angel. La Teoría de la Política Fiscal. Editorial Dykinson, Madrid. 1990.

CALVO BERNARDINO, Antonio y GALINDO MARTÍN, Miguel Angel. Lecturas Sobre Política Fiscal. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992.

CALVO NICOLAU, Enrique. Tratado del Impuesto Sobre la Renta. Editorial Themis, Tomos I, II- A y II- B, 1998.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Editorial Harla, México, 1993.

CASTRO, Juventino V. Garantías y Amparo. Editorial Porrúa, México, 1994.

CERVANTES AHUMADA, Raúl. Derecho Mercantil. Editorial Herrero, S.A. de C.V. México, 1990.

CORTI HORACIO, Guillermo. Derecho Financiero. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1997.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, México. 1988.

DEL VALLE GURRÍA, José Luis. Algunas reflexiones para llevar a cabo una Reforma Fiscal. Nuevo Consultorio Fiscal. Revista número 174. 1997.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, México, 1995.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio. Temas de Derecho Tributario, Editado por Abelardo - Perrot, Argentina, 1982.

GARCÍA RAMÍREZ, Sergio. El Sistema Penal Mexicano. Editorial Fondo de Cultura Económica; México, 1993.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero, Editorial de Palma, Volumen I. Buenos Aires, 1997.

GÓNGORA PIMENTEL, Genaro. La Suspensión en Materia Administrativa. Editorial Porrúa, México, 1996.



GONZÁLEZ GONZÁLEZ, María de la Luz. Valores del estado en el pensamiento político, U.N.A.M., México. 1994.

H. Cámara de Diputados XV. Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus constituciones, Editorial Porrúa, 1994, Tomo III.

J. GODOY, Norberto. Teoría General del Derecho Tributario, Editado por Abelardo Perrot, Argentina, 1992.

JARACH, DINO. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, Argentina, 1996.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, Editada por Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A. de C.V., Cuarta Edición, Editorial Ecaesa, México, 1996.

MARGAIN MANATOU. Nociones de Política Fiscal, Editorial Porrúa, 1994.

LARDIZABAL Y URIBE, Manuel de. Discurso Sobre las Penas, Editorial Porrúa, México, 1982.

LOPEZ PADILLA, Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre La Renta. Editorial Dofiscal Editores Tomo I y II, 1998.

MANKIWI, N GREGORY. Principles of Microeconomics. Editorial Dryden Press, Estados Unidos de América. 1997.

MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, México, 1996.

MARGAIN MANATOU, Emilio. Nociones de Política Fiscal. Editorial Porrúa, México, 1994.

PARKIN, Michael. Macroeconomía. Editorial Addison Wesley Longman, México, 1998.

PÉREZ DE AYALA, José Luis. y GONZÁLEZ, Eusebio. Derecho Tributario I. Editorial Plaza Universitaria, Ediciones Salamanca, 1994.

RABASA, Emilio O. y CABALLERO Gloria. Mexicano ésta es tu Constitución. Miguel Ángel Porrúa, México, 1995.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla, México, 1995.

SAMUELSON, Paul y NORDHAUS, William. Economía. Editorial Mc. Graw Hill, México, 1992.

SERRA ROJAS, Andrés. Ciencia Política. Editorial Porrúa, México, 1994.

SMITH, Adam. La Riqueza de las Naciones. Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1993.

TENA RAMÍREZ, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa, México, 1994.

VALDEZ COSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario. Editorial Themis, Segunda Edición, Uruguay, 1996.

VÁZQUEZ DEL MERCADO, Oscar. Contratos Mercantiles. Editorial Porrúa, México, 1996.

VILLEGAS, Héctor B. Curso de Fianzas, Derecho Financiero y Tributario. Editorial de Palma, Buenos Aires. 1995.

## LEGISLACIÓN MEXICANA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, Secretaría de Gobernación, 1995.

Constitución Política de la República Mexicana de 1857.

Código Civil Para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común, y para toda la República en Materia Federal. 1999.

Código Fiscal de la Federación. 1999.

Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica. 1999.

Ley de Coordinación Fiscal. 1999.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. 1999.

Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos. 1999.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. 1999.

Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos. 1999.

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 1999.

Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social. 1999.

Ley del Instituto Nacional del Fondo de Vivienda para los Trabajadores. 1999.

Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas. 1999.

Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado. 1999.

**Ley del Sistema de Ahorro para el Retiro. 1999.**

**Ley de la Administración Pública Paraestatal. 1999.**

**Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito. 1999.**

**Ley General de Sociedades Mercantiles. 1999.**

**Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. 1999.**

**Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. 1999.**

**Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. 1999.**

**Reglamento del Código Fiscal de la Federación. 1999.**

**Sumario Fiscal con Correlaciones. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Themis, 1999.**

## ENCICLOPEDIAS, DICCIONARIOS Y OTROS

Breve diccionario etimológico de la lengua española; Editorial Fondo de Cultura Económica; México, 1993.

Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Editorial Heliasta, Buenos Aires. 1979.

Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, México, 1996.

Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Editorial Espasa Calpe, Madrid.

Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo XIX, Driskill, S.A. Buenos Aires, 1991.

PINA, Rafael de. Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, México, 1985.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Suprema Corte de Justicia de la Nación..

Suprema Corte de Justicia de la Nación - IUS 8 Jurisprudencias y Tesis Aisladas 1917-1998.